



NAJWYŻSZA IZBA KONTROLI
DELEGATURA W KRAKOWIE

LKR.410.18.1.2024

Pan

[REDACTED]
Dyrektor
Izby Administracji Skarbowej
ul. Wiślna 7
31-007 Kraków

WYSTĄPIENIE POKONTROLNE

**P/24/055 – Prowadzenie postępowań przygotowawczych w sprawach karnych skarbowych
przez Krajową Administrację Skarbową**

I. Dane identyfikacyjne

Jednostka kontrolowana	Izba Administracji Skarbowej w Krakowie, ul. Wiślna 7, 31-007 Kraków, dalej: <i>IAS</i> bądź <i>Izba</i> .
Kierownik jednostki kontrolowanej	[REDAKTOWANE] , Dyrektor IAS od 17 stycznia 2024 r. W okresie objętym kontrolą funkcję kierownika jednostki poprzednio pełnili: [REDAKTOWANE] od 4 października 2021 r. do 16 stycznia 2024 r. [REDAKTOWANE] od 26 lipca 2021 r. do 3 października 2021 r. [REDAKTOWANE] od 1 marca 2017 r. do 23 lipca 2021 r. <p style="text-align: right;">(akta kontroli str. 5-6)</p>
Zakres przedmiotowy kontroli	<ol style="list-style-type: none">1. Przygotowanie, realizacja i monitorowanie przebiegu procesu centralizacji komórek spraw karnych skarbowych w wyznaczonym urzędzie skarbowym oraz jego efekty.2. Nadzór dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Krakowie nad prowadzeniem postępowań przygotowawczych w sprawach karnych skarbowych.
Okres objęty kontrolą	Lata 2022-2024 do dnia zakończenia kontroli, tj. do 20 stycznia 2025 r., z możliwością wykorzystania dowodów wytworzonych przed tym okresem. W przypadku konieczności porównania niektórych danych z danymi za 2021 r. okres kontroli obejmuje również ten rok.
Podstawa prawna podjęcia kontroli	Art. 2 ust. 1 ustawy z dnia 23 grudnia 1994 r. o Najwyższej Izbie Kontroli ¹
Jednostka przeprowadzająca kontrolę	Najwyższa Izba Kontroli, Delegatura w Krakowie
Kontrolerzy	<ol style="list-style-type: none">1. [REDAKTOWANE], główny specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LKR/102/2024 z 19 sierpnia 2024 r.2. [REDAKTOWANE] specjalista kontroli państwowej, upoważnienie do kontroli nr LKR/136/2024 z 7 października 2024 r. <p style="text-align: right;">(akta kontroli str. 1-4)</p>

¹ Dz. U. z 2022 r. poz. 623, dalej: *ustawa o NIK*.

I. Ocena ogólna² kontrolowanej działalności

OCENA OGÓLNA IAS przygotowała się organizacyjnie i kadrowo do procesu centralizacji komórek spraw karnych skarbowych. Przy wyborze urzędu skarbowego wyznaczonego do prowadzenia spraw karnych skarbowych wzięto pod uwagę kryteria, które były wskazane przez Ministerstwo Finansów (dalej: MF) na wcześniejszych etapach procesu centralizacji. Dyrektor IAS zrealizował wszystkie działania, jakie zostały zaplanowane w harmonogramie działań przekazanym przez MF w dokumencie *Rekomendowane działania do wdrożenia centralizacji komórek spraw karnych skarbowych w urzędach skarbowych*. Skutecznie i prawidłowo koordynowano i monitorowano przebieg reorganizacji, w tym monitorowano stopień realizacji określonego centralnie miernika dotyczącego udziału zakończonych postępowań przygotowawczych w sprawach o wykroczenia i przestępstwa skarbowe w ogólnej liczbie tych postępowań. Z dniem wejścia w życie centralizacji, tj. 1 stycznia 2023 r., wprowadzono stosowne zmiany do regulaminu organizacyjnego Izby oraz podległych jej urzędów skarbowych, z wyjątkiem dwóch urzędów: Małopolskiego Urzędu Skarbowego w Krakowie i Urzędu Skarbowego w Nowym Targu, w przypadku których zmiany zostały wprowadzone z opóźnieniem wynoszących odpowiednio cztery i pięć miesięcy. Pracownicy komórek spraw karnych skarbowych (SKK) otrzymali nowe zakresy obowiązków, upoważnienia do prowadzenia postępowań przygotowawczych oraz postępowań mandatowych, jak również stosowne uprawnienia do systemów informatycznych. W okresie objętym kontrolą podjęte zostały działania, mające na celu zapewnienie równomiernego obciążenia pracą osób zatrudnionych w komórkach karnych skarbowych.

Dyrektor IAS sprawował nadzór nad postępowaniami przygotowawczymi w sprawach o wykroczenia i przestępstwa skarbowe poprzez przekazywanie centralnych wytycznych, zaleceń w zakresie prowadzenia tych spraw oraz wskazując sposób postępowania po otrzymaniu akt danego postępowania, co jednak jak wykazała analiza 115 zbadanych spraw³ nie we wszystkich przypadkach było wystarczające. Łącznie w 22 przypadkach stwierdzono sporządzenie wniosku o przedłużenie postępowania po upływie terminu na jego zakończenie, opóźnienia w podjęciu zawieszonych postępowań, jak również przypadki odmowy zatwierdzenia postanowienia o zawieszeniu, mimo wyraźnych przesłanek do jego zawieszenia (toczące się postępowania podatkowe lub administracyjne). Dyrektor IAS w niewystarczający sposób monitorował podległe urzędy skarbowe w zakresie spraw niewszczętych i zagrożonych przedawnieniem. W 17 na 441 zbadanych spraw prowadzonych przez pięciu oskarżycieli skarbowych w wyniku nieprawidłowych działań organu finansowego doszło do przedawnienia karalności czynu, wskutek czego odstąpiono od wszczęcia postępowania karnego skarbowego na podstawie art. 17 § 1 pkt 6 kpk⁴.

² Najwyższa Izba Kontroli formułuje ocenę ogólną jako ocenę pozytywną, ocenę negatywną albo ocenę w formie opisowej. W niniejszym wystąpieniu pokontrolnym zastosowano ocenę w formie opisowej.

³ Łącznie badaniem objęto 25 spraw dotyczących wydania przez Dyrektora IAS postanowień o przedłużeniu postępowania, 40 przypadków zatwierdzenia/braku zatwierdzenia przez Dyrektora IAS postanowień o zawieszeniu/ o umorzeniu/o odmowie wszczęcia postępowania, 50 spraw prowadzonych przez pięciu oskarżycieli skarbowych.

⁴ Ustawa z dnia 6 czerwca 1997 r. Kodeks postępowania karnego (Dz. U. z 2025 r. poz. 46) dalej: *kpk*.

II. Opis ustalonego stanu faktycznego oraz oceny cząstkowe⁵ kontrolowanej działalności

OBSZAR

1. Przygotowanie, realizacja i monitorowanie przebiegu procesu centralizacji komórek spraw karnych skarbowych w wyznaczonym urzędzie skarbowym oraz jego efekty

Opis stanu faktycznego

1.1. Mocą rozporządzenia Ministra Finansów z dnia 13 października 2022 r. zmieniającego rozporządzenie w sprawie wyznaczenia organów Krajowej Administracji Skarbowej do wykonywania niektórych zadań Krajowej Administracji Skarbowej oraz określenia terytorialnego zasięgu ich działania⁶, od 1 stycznia 2023 r. do prowadzenia postępowań przygotowawczych i do występowania przed sądem w sprawach o przestępstwa i wykroczenia skarbowe określone w Kodeksie karnym skarbowym⁷ oraz w sprawach o przestępstwa wymienione w ustawie z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości⁸ (dalej: *ustawa o rachunkowości*) w zakresie, w jakim do prowadzenia tych postępowań lub występowania przed sądem w tych sprawach zgodnie z KKS oraz przepisami wykonawczymi wydanymi na podstawie art. 325d kpk jest właściwy naczelnik urzędu skarbowego, na terenie województwa małopolskiego wyznaczony został naczelnik Urzędu Skarbowego Kraków-Stare Miasto (dalej: *wyznaczony urząd* lub *wyznaczony naczelnik urzędu*). Przed 1 stycznia 2023 r. zadania w ww. zakresie wykonywali naczelnicy 28 urzędów skarbowych.

Proces centralizacji komórek spraw karnych skarbowych zapoczątkowany został w 2021 r. W związku z pismem Ministerstwa Finansów z 26 lutego 2021 r. dotyczącego wdrażania koncepcji centralizacji komórek karnych skarbowych w urzędach skarbowych pismem z 8 marca 2021 r. IAS poinformowała o przeprowadzonych w Izbie działaniach, mających na celu wyrównanie obciążenia pracą oraz likwidację zaległości związanych z lawinowym wpływem zawiadomień o popełnieniu czynu zabronionego z art. 79 pkt 4 ustawy o rachunkowości w komórkach karnych skarbowych. Dla urzędów skarbowych, które miały największą liczbę wpływających zawiadomień o popełnieniu czynu zabronionego z art. 79 pkt 4 ustawy o rachunkowości, wyznaczono tzw. „urzędy wspomagające”. Podziału spraw dokonano w taki sposób, aby na jeden etat przypadała taka sama liczba spraw. Dla pięciu urzędów skarbowych, do których wpływało najwięcej zawiadomień o popełnieniu czynu zabronionego, wyznaczono „urzędy wspomagające”.⁹ W dniu 10 maja 2021 r. IAS przesłał do MF¹⁰ skorygowaną propozycję konsolidowanych urzędów skarbowych, w celu centralizacji komórek karnych skarbowych.¹¹ Powyższego

⁵ Oceny cząstkowe to oceny działalności w poszczególnych obszarach badań kontrolnych. Ocena cząstkowa może być sformułowana jako ocena pozytywna, ocena negatywna albo ocena w formie opisowej.

⁶ Dz. U. poz. 2281, zwanej dalej: *rozporządzenie zmieniające*.

⁷ Ustawa z dnia 10 września 1999 r. Kodeks karny skarbowy (Dz. U. z 2024 r. poz. 628, ze zm.) dalej: *kks*.

⁸ Ustawa z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości (Dz. U. z 2023 r. poz. 120, ze zm.).

⁹ Dla Małopolskiego Urzędu Skarbowego: Urząd Skarbowy w Bochni, Urząd Skarbowy w Brzesku, Urząd Skarbowy w Oświęcimiu, Urząd Skarbowy w Dąbrowie Tarnowskiej, Urząd Skarbowy w Gorlicach, I Urząd Skarbowy Kraków, Urząd Skarbowy Kraków-Prądnik, Urząd Skarbowy w Limanowej, II Urząd Skarbowy w Tarnowie. Dla Urzędu Skarbowego Kraków-Krowodrza: Urząd Skarbowy w Miechowie, Urząd Skarbowy w Suchej Beskidzkiej, Urząd Skarbowy w Nowym Targu, Urząd Skarbowy w Olkuszu, Urząd Skarbowy w Chrzanowie. Dla Urzędu Skarbowego Kraków-Podgórze: Urząd Skarbowy w Myślenicach, I Urząd Skarbowy w Tarnowie, Urząd Skarbowy w Proszowicach, Urząd Skarbowy w Wieliczce, Urząd Skarbowy w Zakopanem, II Urząd Skarbowy Kraków. Dla Urzędu Skarbowego Kraków-Stare Miasto: Urząd Skarbowy Kraków-Śródmieście, Urząd Skarbowy w Wadowicach. Dla Urzędu Skarbowego Kraków-Nowa Huta: Urząd Skarbowy w Proszowicach.

¹⁰ W nawiązaniu do telekonferencji MF z 29 kwietnia 2021 r.

¹¹ Małopolski Urząd Skarbowy przejmować miał: Urząd Skarbowy w Limanowej, Urząd Skarbowy w Nowym Sączu, Urząd Skarbowy w Gorlicach, I Urząd Skarbowy w Tarnowie, II Urząd Skarbowy w Tarnowie; Urząd Skarbowy w Dąbrowie Tarnowskiej. Urząd Skarbowy Kraków-Krowodrza przejmować miał: Urząd Skarbowy Kraków-Prądnik, II Urząd Skarbowy Kraków, Urząd Skarbowy w Olkuszu, Urząd Skarbowy w Chrzanowie, Urząd Skarbowy w Oświęcimiu, Urząd Skarbowy w Miechowie, Urząd Skarbowy Kraków-Podgórze przejmować miał: Urząd Skarbowy Kraków-Śródmieście, I Urząd Skarbowy Kraków,

podziału dokonano w oparciu o analizę danych dotyczących obciążenia pracą w poszczególnych urzędach, a także w oparciu o kryterium położenia geograficznego. Pismem z 7 lutego 2022 r. Departament Zwalczenia Przeszłości Ekonomicznej MF w związku z kontynuacją działań w zakresie centralizacji komórek karnych skarbowych w urzędach skarbowych zwrócił się o przekazanie nowych propozycji konsolidowanych urzędów skarbowych (nieuwzględniających wyspecjalizowane urzędy skarbowe). Przy ponownej analizie urzędów do konsolidacji i wskazaniu naczelników urzędów skarbowych wyznaczonych do realizacji zadań w zakresie prowadzenia postępowań przygotowawczych należało uwzględnić poniżej przedstawione kryteria:

- wyznaczony urząd skarbowy powinien obejmować od 5 do 7 konsolidowanych urzędów skarbowych łącznie z tym wyznaczonym urzędem,
- kryterium położenia geograficznego łączonych komórek spraw karnych skarbowych (m.in. odległość do sądów, w szczególności sądów rejonowych),
- kryterium obciążenia pracą,
- dodatkowe kryterium występujące jako kryterium dużej wagi przy wyznaczonych urzędach skarbowych o dużym obciążeniu pracą, które konsolidują komórki SKK w urzędach o bardzo małym obciążeniu pracą,
- duże doświadczenie merytoryczne, kompetencje organizacyjne i zarządcze pracowników komórek SKK z danego urzędu przemawiające za wskazaniem tego urzędu jako urzędu wyznaczonego.

Do propozycji w zakresie konsolidowanych urzędów należało przedstawić uzasadnienie, w szczególności wskazujące jakie kryteria miały decydujące znaczenie. Dodatkowo należało podać liczbę pracowników tworzących wieloosobowe komórki spraw karnych skarbowych w zaproponowanych wyznaczonych urzędach skarbowych.

W dniu 16 lutego 2022 r. IAS przesłał do MF nową propozycję konsolidowanych urzędów skarbowych, podległych Izbie, w celu centralizacji komórek karnych skarbowych:

- Urząd Skarbowy Kraków-Krowodrza miały wspierać: Urząd Skarbowy w Chrzanowie, Urząd Skarbowy w Miechowie, Urząd Skarbowy w Olkuszu, Urząd Skarbowy w Oświęcimiu, Urząd Skarbowy w Proszowicach. Liczba pracowników tworzących wieloosobowe komórki spraw karnych skarbowych w zaproponowanych wyznaczonych urzędach wynosiła 10 osób.
- Urząd Skarbowy Kraków-Podgórze miały wspierać: I Urząd Skarbowy Kraków, Urząd Skarbowy w Wadowicach, Urząd Skarbowy w Nowym Targu, Urząd Skarbowy w Zakopanem. Liczba pracowników tworzących wieloosobowe komórki spraw karnych skarbowych w zaproponowanych wyznaczonych urzędach wynosiła 10 osób.
- Urząd Skarbowy Kraków-Stare Miasto miały wspierać: Urząd Skarbowy Kraków-Śródmieście, Urząd Skarbowy w Bochni, Urząd Skarbowy w Wieliczce, Urząd Skarbowy w Myślenicach, Urząd Skarbowy w Suchej Beskidzkiej. Liczba pracowników tworzących wieloosobowe komórki spraw karnych skarbowych w zaproponowanych wyznaczonych urzędach wynosiła 11 osób.
- Urząd Skarbowy Kraków-Nowa Huta miały wspierać: Urząd Skarbowy Kraków-Prądnik, II Urząd Skarbowy Kraków, Urząd Skarbowy w Brzesku, Urząd Skarbowy w Dąbrowie Tarnowskiej. Liczba pracowników tworzących wieloosobowe komórki spraw karnych skarbowych w zaproponowanych wyznaczonych urzędach wynosiła 9 osób.
- Urząd Skarbowy w Nowym Sączu miały wspierać: Urząd Skarbowy w Gorlicach, Urząd Skarbowy w Limanowej, I Urząd Skarbowy w Tarnowie, II Urząd Skarbowy w Tarnowie. Liczba pracowników tworzących wieloosobowe komórki spraw karnych skarbowych w zaproponowanych wyznaczonych urzędach wynosiła 10 osób.

Powyższego podziału dokonano w oparciu o kryterium położenia geograficznego

Urząd Skarbowy w Wadowicach, Urząd Skarbowy w Suchej Beskidzkiej, Urząd Skarbowy w Nowym Targu, Urząd Skarbowy w Zakopanem, Urząd Skarbowy Kraków-Stare Miasto przejmować miał: Urząd Skarbowy Kraków-Nowa Huta, Urząd Skarbowy w Wieliczce, Urząd Skarbowy w Myślenicach, Urząd Skarbowy w Bochni, Urząd Skarbowy w Brzesku, Urząd Skarbowy w Proszowicach.

łączonych komórek karnych skarbowych, analizę danych dotyczących obciążenia pracą w poszczególnych urzędach, a także uwzględniając duże doświadczenie merytoryczne, kompetencje organizacyjne i zarządcze pracowników komórek SKK z danego urzędu przemawiające za wskazaniem danego urzędu jako wyznaczonego.

Taki podział przyjęty został również w projekcie rozporządzenia zmieniającego z 15 marca 2022 r. Propozycja dotycząca pięciu wyznaczonych urzędów została przedstawiona na naradzie wewnętrznej w IAS w dniu 26 maja 2022 r. W dniu 30 maja 2022 r. Departament Zwalczania Przeszłości Ekonomicznej MF zorganizował telekonferencję, na której jako przyjęty model organizacyjny w ramach procesu centralizacji wskazano konieczność wyboru jednego urzędu skarbowego wyznaczonego do prowadzenia postępowań przygotowawczych i występowania przed sądami w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe oraz w sprawach o przestępstwa określone w art. 79 pkt 4 ustawy o rachunkowości. W związku z poleceniem otrzymanym na ww. telekonferencji IAS wskazała jako urząd wyznaczony do prowadzenia postępowań przygotowawczych US Kraków-Stare Miasto. Jednocześnie IAS zaproponowała rozważenie objęcia centralizacją wyspecjalizowanych urzędów skarbowych. Zdaniem IAS wyłączenie Małopolskiego Urzędu Skarbowego (MUS) z centralizacji komórek karnych skarbowych spowodować miało, że w województwie małopolskim będą dwa organy właściwe do prowadzenia postępowań przygotowawczych ww. sprawach. Ponadto wyspecjalizowane US, zdaniem IAS, były urzędami z odpowiednim potencjałem merytorycznym i kadrowym zdolnym do objęcia zarządu nad całością przedmiotowych spraw. Propozycja wyznaczonego urzędu skarbowego została uwzględniona w projekcie rozporządzenia zmieniającego z 23 czerwca 2022 r.

(akta kontroli str. 1289-1291, 2120-2122, 2144-2162, 2253-2271)

W kwestii kryterium wyboru urzędu skarbowego, którego naczelnik miał zostać wyznaczony do realizacji zadań w zakresie prowadzenia postępowań przygotowawczych oraz występowania w postępowaniu przed sądem w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe, Dyrektor IAS wyjaśnił, iż w związku z przyjętym przez Ministerstwo Finansów modelem jednego wyznaczonego urzędu skarbowego, urzędem wyznaczonym do prowadzenia postępowań przygotowawczych w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe oraz w sprawach o przestępstwa określone w ustawie o rachunkowości został Urząd Skarbowy Kraków-Stare Miasto. Kryterium wyboru urzędu wyznaczonego było, zgodnie z wcześniejszymi rekomendacjami MF, kryterium geograficzne, logistyczne i kryterium obciążenia pracą. Urząd Skarbowy Kraków-Stare Miasto jest urzędem położonym w centrum małopolski, a dodatkowo w centrum miasta. Ponadto był to jeden z urzędów (obok US Kraków-Podgórze i US Kraków-Krowodrza) najbardziej obciążonych ilością prowadzonych spraw (wg tabeli będącej załącznikiem do notatki z telekonferencji z dnia 27 czerwca 2022 r. liczba spraw prowadzonych przez komórkę karną skarbową wg stanu na dzień 21 czerwca 2022 r. w Urzędzie Skarbowym Kraków-Stare Miasto wynosiła 1032 sprawy). Ponadto należy zwrócić uwagę, iż proces centralizacji urzędów skarbowych rozpoczął się już w 2021 r. W nawiązaniu do polecenia Ministerstwa Finansów zawartego w piśmie z 26 lutego 2021 r., Dyrektor Izby poinformował Departament Zwalczania Przeszłości Ekonomicznej MF, iż w IAS w Krakowie w styczniu 2021 r. przeprowadzono działania mające na celu wyrównanie obciążenia pracą oraz likwidację zaległości związanych z lawinowym wpływem zawiadomień o popełnieniu czynu zabronionego z art. 79 pkt 4 ustawy o rachunkowości w komórkach karnych skarbowych urzędów skarbowych. Dla urzędów skarbowych, które miały największą liczbę wpływających zawiadomień o popełnieniu czynu zabronionego z art. 79 pkt 4 ustawy o rachunkowości, wyznaczono tzw. „urzędy wspomagające”. Urzędami „wspomagany” były wówczas: Małopolski Urząd Skarbowy, Urząd Skarbowy Kraków-Krowodrza, Urząd Skarbowy Kraków-Podgórze, Urząd Skarbowy Kraków-Stare Miasto i Urząd Skarbowy Kraków-Nowa Huta. Powyższego podziału dokonano w oparciu

o analizę danych dotyczących obciążenia pracą w poszczególnych urzędach, a także w oparciu o kryterium położenia geograficznego. W wyniku opisanego podziału zostały wyrównane dysproporcje w zakresie obciążenia pracą w komórkach karnych skarbowych urzędów skarbowych, takie jak np. w 2019 r., kiedy 21 urzędów skarbowych podległych Dyrektorowi Izby znajdowało się poniżej średniej krajowej w zakresie wszczynanych postępowań przygotowawczych na pracownika, a 7 urzędów znajdowało się powyżej średniej.

Następnie w piśmie z 10 maja 2021 r., w związku z poleceniem z telekonferencji z dnia 29 kwietnia 2021 r., przekazano propozycję skonsolidowanych urzędów skarbowych. Urzędami wyznaczonymi do prowadzenia postępowań przygotowawczych miały być: Małopolski Urząd Skarbowy, Urząd Skarbowy Kraków-Krowodrza, Urząd Skarbowy Kraków-Podgórze, Urząd Skarbowy Kraków-Stare Miasto. Powyższego wyboru dokonano w oparciu o kryterium obciążenia pracą i położenia geograficznego. Podobne kryterium zostało przyjęte przy kolejnej propozycji konsolidacji urzędów skarbowych, a ponadto zgodnie ze wskazówkami Departamentu Zwalczania Przystępczości Ekonomicznej MF, zawartymi w piśmie z 7 lutego 2022 r., uwzględniono także duże doświadczenie merytoryczne, kompetencje organizacyjne i zarządcze pracowników komórek SKK z danego urzędu. Urzędami „wyznaczonymi” miały być: Urząd Skarbowy Kraków-Krowodrza, Urząd Skarbowy Kraków-Podgórze, Urząd Skarbowy Kraków-Stare Miasto, Urząd Skarbowy Kraków-Nowa Huta i Urząd Skarbowy w Nowym Sączu (pismo z 16 lutego 2022 r.).

Koncepcja pięciu urzędów „wyznaczonych” nie została jednak utrzymana. W trakcie narady kadry kierowniczej KAS w dniach 27–28 czerwca 2022 r. Departament Zwalczania Przystępczości Ekonomicznej MF zaprezentował model jednego wyznaczonego urzędu skarbowego.

(akta kontroli str. 2253-2271)

Model organizacji spraw karnych skarbowych, przyjęty Zarządzeniem nr 90 Dyrektora IAS z dnia 28 grudnia 2022 r. w sprawie nadania Urzędowi Skarbowemu Kraków-Stare Miasto regulaminu organizacyjnego, zakładał, iż w strukturze tego Urzędu wydzielonych zostało pięć komórek: Pierwszy Dział Spraw Karnych Skarbowych (SKK-1), Drugi Dział Spraw Karnych Skarbowych (SKK-2), Trzeci Dział Spraw Karnych Skarbowych (SKK-3), Czwarty Dział Spraw Karnych Skarbowych (SKK-4) i Referat Spraw Karnych Skarbowych (SKK-5). Pierwszy i Drugi Dział Spraw Karnych Skarbowych zostały zlokalizowane w siedzibie US Kraków-Stare Miasto, pozostałe komórki w dotychczasowych siedzibach. Pierwszy i Drugi Dział obejmowały swoim zasięgiem terytorialnym sprawy z terenu Krakowa i powiatu krakowskiego. Trzeci Dział sprawy z terenu miast i powiatów - Nowy Sącz, Limanowa, Gorlice, Myślenice, Zakopane, Nowy Targ, Czwarty Dział sprawy z terenu miast i powiatów - Olkusz, Oświęcim, Chrzanów, Wadowice, Proszowice, Sucha Beskidzka, Miechów i Referat Spraw Karnych Skarbowych sprawy z terenu miast i powiatów -Tarnów, Bochnia, Brzesko, Dąbrowa Tarnowska, Wieliczka.

Zarządzeniem nr 54 Dyrektora IAS z dnia 14 lipca 2023 r. z dniem 1 sierpnia 2023 r. wprowadzono nowy regulamin organizacyjny US Kraków-Stare Miasto. Zmiany dot. m.in. utworzenia stanowiska trzeciego zastępcy naczelnika, któremu podlegał pion karny skarbowy.

(akta kontroli str. 221-319, 2144-2162)

Zespół do spraw centralizacji komórek karnych skarbowych w urzędach skarbowych z terenu województwa małopolskiego powołany został Decyzją nr 119 Dyrektora IAS z dnia 10 listopada 2021 r. Zgodnie z rekomendacjami w skład 10-osobowego zespołu weszli: naczelnicy urzędów skarbowych (przewodniczący i z-ca), naczelnik Wydziału Kadr i Administracji Personalnej, radca prawny, kierownik Działu Sprawnych Skarbowych, z-ca Koordynatora SI ESKS2, oskarżyciele skarbowi - trzy osoby.¹²

¹² Jeden z członków zespołu był pracownikiem Urzędu Skarbowego Stare Miasto, tj. urzędu wyznaczonego.

Do zadań zespołu należało w szczególności przygotowanie rozwiązań niezbędnych do wdrożenia zmian wynikających z projektu rozporządzenia Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej z dnia 10 sierpnia 2021 r. zmieniającego rozporządzenie w sprawie wyznaczenia organów Krajowej Administracji Skarbowej do wykonywania niektórych zadań KAS oraz określenia terytorialnego zasięgu ich działania, z uwzględnieniem ewentualnych zmian tego projektu.

(akta kontroli str. 916-917)

Decyzją nr 40 Dyrektora IAS z dnia 22 marca 2022 r. dokonano zmian w składzie ww. zespołu¹³.

(akta kontroli str. 918-919)

W okresie od powołania zespołu, tj. 10 listopada 2021 r. do 1 stycznia 2023 r., odbywały się spotkania zespołu, na których omawiano założenia procesu centralizacji, w tym: wybór urzędów wyznaczonych do prowadzenia spraw karnych skarbowych, rozwiązania zawarte w dokumencie pn. *Rekomendowane działania do wdrożenia centralizacji komórek karnych skarbowych w urzędach skarbowych*, harmonogramy działań, jakie miały być podjęte w związku planowaną centralizacją komórek spraw karnych skarbowych.

(akta kontroli str. 920-962)

IAS otrzymało z Ministerstwa Finansów harmonogramy działań jakie miały być podjęte:

- przed ogłoszeniem wejście w życie rozporządzenia zmieniającego,
- po ogłoszeniu rozporządzenia zmieniającego,
- po wejściu w życie rozporządzenia.

Harmonogram działań¹⁴ zakładał m.in. następujące działania podejmowane przez naczelników US i inne komórki IAS przed i po ogłoszeniu wejście w życie rozporządzenia zmieniającego:

- 1) Analiza stanu kadrowego w komórkach SKK w urzędach, w tym w zakresie ustalenia istniejących wakatów.
- 2) Sporządzenie wykazu osób, które będą tworzyły wieloosobowe komórki spraw karnych skarbowych w ramach urzędów skarbowych, który należy przekazać do wyznaczonych naczelników urzędów skarbowych.
- 3) Zorganizowanie spotkania wyznaczonego naczelnika urzędu skarbowego z pracownikami, którzy będą pracownikami wieloosobowych komórek spraw karnych skarbowych w tym urzędzie.
- 4) Sporządzenie wykazu w zakresie potrzebnych nowych uprawnień do systemów informatycznych dla pracowników wieloosobowych komórek SKK w wyznaczonych urzędach skarbowych oraz upoważnień NUS wyznaczonego do prowadzenia czynności procesowych i mandatowych.
- 5) Przygotowanie wykazu pracowników, którzy będą uprawnieni do przeprowadzenia postępowania mandatowego.
- 6) Rozpoczęcie procesu szkoleniowy w zakresie przepisów SKK oraz systemu informatycznego ESKS 2.
- 7) Przygotowanie upoważnień oraz wniosków o nadanie uprawnień do systemu ESKS 2.
- 8) Wystąpienie o legitymacje służbowe dla pracowników, którzy będą uprawnieni do przeprowadzenia postępowania mandatowego.
- 9) Zorganizowanie szkolenia dla pracowników z urzędów niewyznaczonych z komórek merytorycznych ujawniających nieprawidłowości podatkowe penalizowane w kks w zakresie kwalifikacji wykroczeń skarbowych i przestępstw skarbowych oraz przesłanek negatywnych określonych w art. 17 § 1 kpk decydujących o braku podstaw do wszczęcia postępowania przygotowawczego lub postępowania

¹³ Jeden z członków zespołu był pracownikiem Urzędu Skarbowego Stare Miasto, tj. urzędu wyznaczonego.

¹⁴ Po uwzględnieniu wszystkich zmian.

mandatowego dotyczących najczęstszych czynów zabronionych ujawnianych w danym urzędzie skarbowym.

- 10) Wystąpienie o nadanie uprawnień do systemów informatycznych ESKS, KCIK, do aplikacji Podatnik360 (które przedstawia kompleksowy widok podatnika na podstawie danych zgromadzonych w systemach: PoltaxPlus, Poltax2BPlus i CRP KEP) z funkcjonalnością „Teczka Podatnika”.
- 11) Przygotowanie dokumentacji pracowniczej m.in. zmiana zakresu obowiązków oskarżycieli/pracowników w US.
- 12) Przygotowanie projektów zmian regulaminów urzędu scentralizowanego z wyznaczeniem komórek karnych skarbowych z uwzględnieniem zespołów/pracownika ds. podmiotów kluczowych.
- 13) Wyznaczenie 4 pracowników danego US, tj. 2 pracowników z komórki czynności sprawdzających oraz 2 pracowników z komórki kontroli podatkowej – dotyczyło US z liczbą etatów powyżej 60 do realizacji postępowań mandatowych lub
- 14) Wyznaczenie 3 pracowników danego US, tj. 2 pracowników z komórki czynności sprawdzających oraz 1 pracownika z komórki kontroli podatkowej – dotyczyło US z liczbą etatów do 60 do realizacji postępowań mandatowych.
- 15) Przekazanie do MF danych statystycznych w zakresie wyznaczenia pracowników do odpowiednich komórek i stanowisk wraz ze strukturą organizacyjną.
- 16) Przygotowanie zestawienia spraw niezakończonych do ich przejścia przez wyznaczonych naczelników urzędów skarbowych.
- 17) Przejęcie niezakończonych spraw przez wyznaczonych naczelników urzędów skarbowych – 20 dni od wejścia w życie rozporządzenia zmieniającego.

Dla poszczególnych zadań MF wskazało odpowiedzialnych za wykonanie zadań oraz terminy do ich wykonania. Zgodnie z zaleceniami MF Izba raportowała o stanie realizacji działań założonych w harmonogramie.

Według stanu na maj 2022 r. większość działań, które miały być podjęte przed i po ogłoszeniu rozporządzenia zmieniającego, zostało zrealizowanych. Natomiast np. w przypadku zadań *Zorganizowanie spotkania wyznaczonego naczelnika urzędu skarbowego z pracownikami, którzy będą pracownikami wieloosobowych komórek spraw karnych skarbowych w tym urzędzie* i *Sporządzanie wstępnych wykazów spraw...* realizacja miała nastąpić w terminie miesiąca przed wejściem w życie rozporządzenia zmieniającego.

Według stanu na 25 lipca 2022 r. zadanie *Zorganizowanie spotkania wyznaczonego naczelnika urzędu skarbowego z pracownikami, którzy będą pracownikami wieloosobowych komórek spraw karnych skarbowych w tym urzędzie* miało zostać zrealizowane w sierpniu 2022 r.

Według stanu na październik 2022 r. do realizacji pozostały zadania, których termin realizacji był wyznaczony na miesiąc przed wejściem w życie ww. rozporządzenia i po tym terminie.

Według stanu na 30 listopada 2022 r. sporządzone zostały *Wykazy niezakończonych spraw...* Według stanu na ten dzień sporządzono też wykaz pracowników komórek SKK, w przypadku których wystąpiono o nadanie uprawnień w systemie ESKS 2 oraz podano dane w zakresie liczby pracowników w urzędzie skarbowym wyznaczonym oraz w urzędach skarbowych niewyznaczonych, którzy wskazani zostali do prowadzenia postępowań mandatowych (52+261 łącznie 313 osób). Dla wszystkich tych pracowników przygotowano nowe legitymacje służbowe oraz upoważnienia do prowadzenia postępowań mandatowych.

Według stanu na grudzień 2022 r. wszystkie działania zaplanowane w harmonogramie zostały zrealizowane z wyjątkiem *Przejęcia niezakończonych spraw przez naczelnika*

wyznaczonego US (niezrealizowane, ale zgodnie z planem założono realizację w terminie 20 dni od wejście w życie rozporządzenia zmieniającego).

(akta kontroli str. 873-878,920-962, 2225-2250)

W kwestii harmonogramu działań Dyrektor IAS wyjaśnił, że w początkowym etapie centralizacji projekt harmonogramu działań związanych z centralizacją urzędów skarbowych został opracowany w ramach Zespołu do spraw centralizacji komórek karnych skarbowych. Projekt harmonogramu uwzględniał zalecenia wynikające ze sporządzonego w lutym 2022 r. projektu dokumentu *Rekomendowane działania do wdrożenia centralizacji komórek karnych skarbowych w urzędach skarbowych*. Stworzony wówczas harmonogram obejmował trzy etapy – działania przed ogłoszeniem Rozporządzenia, działania po ogłoszeniu Rozporządzenia i działania po wejściu w życie Rozporządzenia. Harmonogram ten w trakcie 2022 r. ulegał zmianom, chociażby z tego względu, że termin centralizacji był przesuwany w czasie i ostatecznie dokument *Rekomendowane działania do wdrożenia centralizacji komórek karnych skarbowych w urzędach skarbowych* został zatwierdzony w sierpniu 2022 r., a centralizacja urzędów skarbowych stała się faktem od dnia 1 stycznia 2023 r.

(akta kontroli str. 2253-2271)

Odnosnie do opracowania odrębnych procedur i harmonogramów przez powołany przez dyrektora zespół ds. centralizacji Z-ca Dyrektora IAS wyjaśnił, iż powołany przez Dyrektora IAS zespół nie opracował wewnętrznych procedur dot. centralizacji, gdyż nie było takiej potrzeby. Zespół wykonywał zadania określone przez MF. Nie opracowano innego harmonogramu, niezależnego od harmonogramu wskazanego przez Departament Zwalczania Przemocności Ekonomicznej MF. Zespół czuwał nad realizacją zadań wskazanych w Rekomendacjach MF.

(akta kontroli str. 2140-2143, 2253-2271)

W kwestii ustalania przez IAS ryzyk w zakresie procesu centralizacji komórek spraw karnych skarbowych Z-ca Dyrektora IAS wyjaśnił, iż na poziomie IAS nie zakładano i nie określano kluczowych ryzyk związanych z przebiegiem reorganizacji w zakresie centralizacji urzędów skarbowych województwa małopolskiego. Opracowanie ryzyk w powyższym zakresie leżało po stronie Ministerstwa Finansów. To z inicjatywy MF doszło do centralizacji komórek karnych skarbowych w urzędach skarbowych, natomiast dyrektorzy izb administracji skarbowej mieli za zadanie doprowadzić do wdrożenia modelu opracowanego przez MF, który zakładał przede wszystkim osiągnięcie korzyści.

(akta kontroli str. 2253-2271)

Na naradzie Kadry Kierowniczej IAS zorganizowanej w dniach 26-27 czerwca 2022 r. wskazano przewidywane korzyści, jakie miały wyniknąć z centralizacji spraw karnych skarbowych:

- poprawa efektywności i sprawności działania komórek karnych skarbowych,
- pozytywny wpływ na właściwe wykorzystanie potencjału kadrowego pracowników tych komórek (lepsze warunki w zakresie wymiany doświadczeń i podnoszenia kwalifikacji zawodowych – kwestia szczególnie istotna przy funkcjonowaniu jednoosobowych komórek karnych skarbowych),
- wyeliminowanie zagrożenia braku ciągłości realizacji zadań w przypadku długotrwałej absencji pracownika czy kumulacji czynności (w tym zbiegu terminów rozpraw, doprowadzenia świadków i stron postępowania),
- zminimalizowanie zidentyfikowanych różnic w liczbie spraw wpływających na stanowiska spraw karnych skarbowych, w konsekwencji – w obciążeniu pracą.

(akta kontroli str. 876-915)

W kwestii określenia na poziomie IAS pożądaných efektów/rezultatów reorganizacji i jakie one były Dyrektor IAS wyjaśnił, iż problem lawinowego wpływu zawiadomień o popełnieniu czynu zabronionego z art. 79 pkt 4 ustawy o rachunkowości do urzędów skarbowych województwa małopolskiego nadal nie został rozwiązany.

Odnosząc się natomiast do modelu centralizacji opracowanego przez MF, który zakładał osiągnięcie korzyści w postaci:

- poprawy efektywności i sprawności działania komórek karnych skarbowych, pozytywnego wpływu na właściwe wykorzystanie potencjału kadrowego pracowników tych komórek (lepsze warunki w zakresie wymiany doświadczeń i podnoszenia kwalifikacji zawodowych – kwestia szczególnie istotna przy funkcjonowaniu jednoosobowych komórek karnych skarbowych),
Dyrektor IAS podał, że liczba spraw zakończonych w 2023 r. w porównaniu do 2021 r. i 2022 r. wzrosła i wynosiła 8978 załatwianych zawiadomień/wniosków (w 2021 r. było to 7011 spraw, a w 2022 r. – 6479 spraw). Jednak największą liczbę wśród tych załatwionych zawiadomień/wniosków stanowiły postanowienia o odmowie wszczęcia postępowania przygotowawczego zatwierdzone przez prokuratora, czyli zawiadomienia o czyny z art. 79 pkt 4 ustawy o rachunkowości: w 2021 r. było to 5367 postanowień, w 2022 r. – 4586 i w 2023 r. – 7775 postanowień. Liczba załatwionych zawiadomień o czyny z art. 79 pkt 4 ustawy o rachunkowości w 2023 r. wzrosła mimo powiększonego katalogu zalecanych do wykonania czynności w wyniku lustracji spraw o czyny z art. 79 pkt 4 ustawy o rachunkowości;
- wyeliminowania zagrożenia braku ciągłości realizacji zadań w przypadku długotrwałej absencji pracownika czy kumulacji czynności (w tym zbiegu terminów rozpraw, doprowadzenia świadków i stron postępowania),
Dyrektor IAS podał, iż należy stwierdzić, iż faktycznie zagrożenie braku ciągłości po centralizacji nie występuje;
- zminimalizowania różnic w liczbie spraw wpływających na stanowiska spraw karnych skarbowych, a co za tym idzie w obciążeniu pracą,
Dyrektor IAS podał, że po centralizacji to Naczelnik Urzędu Skarbowego Kraków-Stare Miasto prowadzi comiesięczne analizy obciążenia pracą poszczególnych pracowników komórek karnych skarbowych, a nie jak przed centralizacją Dział Karny Skarbowy Izby. W wyniku tych analiz wyznaczony naczelnik urzędu skarbowego ma możliwość dokonania odpowiednich przesunięć spraw do załatwiania pomiędzy pracownikami razie potrzeby. Dotyczy to w szczególności spraw z ustawy o rachunkowości, chociaż mogą zdarzyć się również sytuacje przesunięcia spraw z zakresu spraw karnych skarbowych.

(akta kontroli str. 2253-2271)

Jak wyjaśnił Dyrektor IAS nie sporządzono dokumentacji dotyczącej szacowania potrzeb związanych z planowaną reorganizacją. Założeniem była reorganizacja nie generująca znaczących kosztów.

(akta kontroli str. 2253-2271)

1.2. Z raportów ze stanu realizacji działań założonych w harmonogramie przyjętym w Rekomendacjach wynikało, iż przed wejściem w życie rozporządzenia zmieniającego zrealizowano wszystkie działania dot. aspektów kadrowych, w tym analiza stanu kadrowego została przeprowadzona do 31 marca 2022 r.

(akta kontroli str. 833-878)

Jak wyjaśnił Z-ca Dyrektora IAS analiza kadrowa była prowadzona przez komórkę ICS w związku z wyborem urzędów wyznaczonych do prowadzenia postępowań przygotowawczych (początkowo miały to być 4 urzędy, potem 5 urzędów) i w związku z ostatecznie przyjętym przez Ministerstwo Finansów modelem jednego wyznaczonego urzędu skarbowego.

(akta kontroli str. 2312-2323)

Według stanu na 1 stycznia 2022 r. w komórkach spraw karnych skarbowych zatrudnione były 54 osoby¹⁵, w tym: 27 kierowników komórki, 11 oskarżycieli

¹⁵ Dane według metodologii sporządzenia sprawozdania Rb- 70, czyli na 31 grudnia 2021 r. do stanu zatrudnienia nie wlicza się osób, które nie otrzymały wynagrodzenia za dany okres, tj. osób przebywających na urloпах bezpłatnych, wychowawczych, macierzyńskich oraz osób na zasiłkach

skarbowych, jeden główny ekspert skarbowy, czterech starszych ekspertów skarbowych i jeden ekspert skarbowy, jeden starszy kontroler skarbowy, sześciu referentów prawnych, dwóch samodzielnych referentów, jeden starszy referent.

Według stanu na 1 stycznia 2022 r. faktycznie zatrudnionych było 58 osób¹⁶, w tym: 28 kierowników komórek SKK, 12 oskarżycieli skarbowych, jeden główny ekspert skarbowy, czterech starszych ekspertów skarbowych, jeden ekspert skarbowy, jeden starszy kontroler skarbowy, jeden kontroler skarbowy, pięciu referentów prawnych, jeden samodzielny referent, jeden starszy referent i trzech referentów.

(akta kontroli str. 1272-1273)

Zgodnie z danymi Wydziału Personalnego, według stanu na 1 stycznia 2022 r. i według stanu na 30 czerwca 2022 r., nie było składanych wniosków o nabory w związku z powstałymi wakatami w komórkach SKK.

(akta kontroli str. 1272-1273)

Pismem z dnia 7 marca 2023 r. Szef KAS wydał polecenie, aby w związku z centralizacją komórek spraw karnych skarbowych w urzędach skarbowych zapewniono właściwą obsadę kadrową w tych komórkach. W przypadku IAS w Krakowie były to 54 osoby. Szef IAS wydał też polecenie sukcesywnego podejmowania działań prowadzących do uzupełnienia istniejących wakatów.

(akta kontroli str. 2312-2323)

W kwestii uznania stanu zatrudnienia w komórkach SKK za wystarczający Z-ca Dyrektora IAS wyjaśnił, iż zdaniem Działu Spraw Karnych Skarbowych, biorąc po uwagę liczbę spraw (lawinowy wpływ) z ustawy o rachunkowości, obsada kadrowa jest niewystarczająca (obecnie ok. 280 spraw na osobę to zdecydowanie za dużo). Dostrzegając problem, Z-ca Dyrektora nadzorujący Pion Kontroli, Cła i Audytu podejmował działania mające na celu zmniejszenie obciążenia pracą oraz zmniejszenie wpływu przedmiotowych zawiadomień. Jeszcze przed centralizacją podjęto decyzję, iż sprawy o czyny z art. 79 pkt 4 ustawy o rachunkowości, co do zasady, będą prowadzone przez wszystkie urzędy skarbowe. Dla urzędów skarbowych, które miały największą liczbę wpływających zawiadomień o popełnieniu czynu zabronionego z art. 79 pkt 4 ustawy o rachunkowości wyznaczono tzw. „urzędy wspomagające”. O fakcie lawinowego wpływu zawiadomień o popełnieniu czynu zabronionego z art. 79 pkt 4 ustawy o rachunkowości informowano przedstawicieli Departamentu Zwalczenia Przemocności Ekonomicznej Ministerstwa Finansów, Prokuraturę Okręgową w Krakowie, Prokuraturę Regionalną w Krakowie i Prezesa Sądu Rejonowego dla Krakowa-Śródmieścia w Krakowie, Ministerstwo Sprawiedliwości. Ostatnie spotkanie Dyrekcji IAS w tej sprawie z nowym prokuratorem okręgowym miało miejsce w czerwcu 2024 r., ale nie przyniosło spodziewanych efektów, tj. nie uzyskano aprobaty dla pomysłu przekazania części zawiadomień Policji. Jednocześnie zaznaczyć należy, że pomimo niezadawalającej obsady kadrowej w komórkach SKK, w tym roku zostało załatwione najwięcej spraw z ustawy o rachunkowości, co oznacza, że centralizacja komórek karnych skarbowych przynosi jednak efekty.

(akta kontroli str. 2312-2323)

Spośród 58 faktycznie zatrudnionych osób (według stanu na 1 stycznia 2022 r.) trzech pracowników miało staż pracy do 1 roku, siedmiu pracowników powyżej roku do 2 lat, 14 pracowników powyżej 2 lat do 5 lat i 34 pracowników powyżej 5 lat. Trzech z 58 pracowników miało wykształcenie średnie, 46 – wykształcenie wyższe prawnicze, czterech – wykształcenie wyższe administracyjne i pięciu – inne wyższe.

(akta kontroli str. 1272-1273)

chorobowych, ponadto dane dot. pracowników zajmujących się prowadzeniem spraw karnych skarbowych i nadzorujący ich prowadzenie, z wyłączeniem stanowisk obsługi administracyjnej, kancelaryjnej itp.

¹⁶ Dane uwzględniające osoby zatrudnione na stanowiskach obsługi administracyjnej, kancelaryjnej itp. oraz osoby będące na urloпах bezpłatnych, wychowawczych, macierzyńskich i zasiłkach chorobowych, które nie są wykazywane w sprawozdaniu Rb-70.

Do 1 stycznia 2023 r. z 56 pracownikami zawarto porozumienia zmieniające dotychczasowe warunki pracy (w tym: w przypadku sześciu pracownikom zmieniono stanowiska, w przypadku jednej osoby zmianie uległo miejsce świadczenia pracy, w przypadku 13 osób zmiana dotyczyła płacy). Ponadto dwóch pracowników zostało przeniesionych z urzędów skarbowych do Izby do Działu Spraw Karnych Skarbowych (ICS), a w przypadku jednego pracownika nastąpiło przeniesienie z komórki SSK urzędu skarbowego do IAS do Działu Kontroli Wewnętrznej (IWW). Wszyscy pracownicy zaakceptowali zmienione warunki pracy w dniach od 6 do 22 grudnia 2022 r. Zmiany warunków nastąpiły w wyniku centralizacji wprowadzonej od 1 stycznia 2023 r. rozporządzeniem zmieniającym.

(akta kontroli str. 2303-2311)

Z pisma Z-cy Dyrektora IAS z dnia 5 grudnia 2024 r. do Kierownika Działu Kontroli Wewnętrznej wynikało, iż przeniesienia pracowników nastąpiły na podstawie porozumienia zmieniającego i wobec żadnego pracownika komórki SKK w wyniku przeniesienia nie doszło do pogorszenia warunków pracy, w szczególności żaden z nich nie miał obniżonego wynagrodzenia ani stanowiska pracy. Zmiany miejsca świadczenia pracy dokonano jedynie na wyraźny wniosek pracownika. Wszystkie porozumienia zmieniające weszły w życie z dniem 1 stycznia 2023 r. Wszystkie zmiany zostały wprowadzone w trybie porozumienia stron. Naczelnicy małopolskich urzędów skarbowych wyrażali ustną zgodę na ww. przeniesienia podczas organizowanych porad.

(akta kontroli str. 2310-2311, 1959-1963)

Przed centralizacją, tj. przed 1 stycznia 2023 r., przeprowadzono dwa nabory zewnętrzne na wolne stanowiska w komórkach spraw karnych skarbowych: referent prawny w Drugim Urzędzie Skarbowym Kraków¹⁷, referent prawny w Drugim US Kraków¹⁸. Nabory zakończyły się wyborem kandydatów, którzy uzyskali najwyższą liczbę punktów w danym naborze i spełnili wszystkie wymagania wskazane w ogłoszeniu o naborze.

(akta kontroli str. 1289-1294)

W związku z wprowadzoną w IAS centralizacją wszyscy pracownicy komórek SKK otrzymali nowe zakresy obowiązków.

W zakresach czynności (w przypadku stanowisk zajmujących się obsługą spraw karnych skarbowych, tj. oskarżyciel skarbowy, ekspert skarbowy, referent prawny) wskazano m.in:

- 1) Terminowe wszczynanie i terminowe prowadzenie postępowań przygotowawczych w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe.
- 2) Sporządzanie i wnoszenie aktów oskarżenia do sądów oraz popieranie ich przed sądem.
- 3) Wykonywanie zadań oskarżyciela publicznego.
- 4) Opracowywanie i wnoszenie zwyczajnych i nadzwyczajnych środków zaskarżenia.
- 5) Występowanie przed sądem w postępowaniu wykonawczym w sprawach o przestępstwa i wykroczenia skarbowe.
- 6) Prowadzenie dochodzeń w sprawach z ustawy o rachunkowości.
- 7) Prowadzenie postępowań mandatowych zgodnie z przepisami Kodeksu karnego skarbowego.
- 8) Niezwłoczne przekazywanie informacji do Krajowego Centrum Informacji Kryminalnej (KCIK).
- 9) Uzgadnianie ze sprawcą czynu warunków wystąpienia do sądu z wnioskiem o dobrowolne poddanie się odpowiedzialności.

¹⁷ Wakat związany z odejściem pracownika na emeryturę, nabór ogłoszony 22 września 2022 r. i rozstrzygnięty 18 października 2022 r.,

¹⁸ Wakat związany z przejściem (w ramach naboru wewnętrznego pracownika do IAS), nabór ogłoszony 4 listopada 2022 r., rozstrzygnięty 2 marca 2023 r.

Różnice w zakresach czynności dotyczyły jedynie uprawnień dot. podpisywania dokumentów.

(akta kontroli str. 2180-2224)

W okresie od 1 stycznia 2022 r. do 31 grudnia 2022 r. przeprowadzono łącznie 84 szkolenia pracowników IAS, którzy mieli być/zostali uprawnieni do przeprowadzania postępowania mandatowego. Szkolenia dotyczyły KKS i systemu IT ESKS2. Szkolenia organizowane były wewnętrznie przez urzędy skarbowe i pracowników IAS. W przypadku większości szkoleń szkoleniami objęto 100% zaplanowanych do przeszkolenia pracowników. W sytuacjach nieuczestniczenia w szkoleniu pracowników zaplanowanych do przeszkolenia, planowano objęcie ich szkoleniem w kolejnym terminie.

(akta kontroli str. 1274-1275)

W wymienionym okresie przeprowadzono ponadto 61 szkoleń pracowników komórek merytorycznych z niewyznaczonych urzędów skarbowych, ujawniających nieprawidłowości penalizowane w kks. Szkolenia objęły m.in. następujące zagadnienia: kwalifikację wykroczeń i przestępstw skarbowych oraz przesłanek negatywnych określonych w art. 17 § 1 kpk decydujących o braku podstaw do wszczęcia postępowania przygotowawczego lub mandatowego, dotyczących najczęstszych czynów zabronionych. W przypadku większości szkoleń szkoleniami objęto 100% zaplanowanych do przeszkolenia pracowników. W sytuacjach nieuczestniczenia w szkoleniu pracowników zaplanowanych do przeszkolenia, planowano objęcie ich szkoleniem w kolejnym terminie.

(akta kontroli str. 1274-1275, 2180-2224)

Na podstawie § 4 ust. 1 i 2 statutu urzędu skarbowego Zarządzeniem nr 90 Dyrektora IAS z dnia 28 grudnia 2022 r. wprowadzono regulamin organizacyjny US Kraków-Stare Miasto. Zgodnie z postanowieniami ww. regulaminu w strukturze organizacyjnej urzędu utworzono Pion Karny Skarbowy i Wsparcia podległy bezpośrednio Naczelnikowi (Pion Naczelnika Urzędu Skarbowego).

Zarządzeniem nr 54 Dyrektora IAS z dnia 14 lipca 2023 r. z dniem 1 sierpnia 2023 r. wprowadzono nowy regulamin organizacyjny US Kraków-Stare Miasto, zgodnie z którym m.in. utworzono stanowisko Trzeciego Zastępcy Naczelnika, któremu podlegał Pion Karny Skarbowy.

Regulaminy organizacyjne uzyskały wymaganą akceptację Ministra Finansów

(akta kontroli str. 221-319)

Na podstawie § 4 ust. 1 i 2 statutu urzędu skarbowego wprowadzono stosownymi zarządzeniami Dyrektora IAS nowe regulaminy organizacyjne dla urzędów skarbowych niewyznaczonych do prowadzenia spraw karnych skarbowych obowiązujące od 1 stycznia 2023 r., z wyjątkiem Urzędu Skarbowego w Nowym Targu oraz Małopolskiego Urzędu Skarbowego. Zarządzeniem Nr 29 Dyrektora IAS z 26 kwietnia 2023 r. został wprowadzony regulamin organizacyjny MUS, obowiązujący od dnia podpisania zarządzenia. Zarządzeniem Nr 26 z dnia 18 kwietnia 2023 r., wprowadzono regulamin organizacyjny US w Nowym Targu, który obowiązywał od 15 maja 2023 r. Szerzej zagadnienie to zostało opisane w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

(akta kontroli str. 320-380,2144-2162)

Zgodnie z nowymi regulaminami organizacyjnymi niewyznaczonych urzędów skarbowych wprowadzono zmianę w strukturze organizacyjnej urzędów, likwidując zespoły/stanowiska spraw karnych skarbowych.

(akta kontroli str. 320-380, 2144-2162)

Przyjęty Zarządzeniem nr 90 Dyrektora IAS z dnia 28 grudnia 2022 r. w sprawie nadania Urzędowi Skarbowemu Kraków-Stare Miasto regulaminu organizacyjnego model organizacji spraw karnych skarbowych zakładał, iż w strukturze Urzędu wydzielonych zostało pięć komórek: Pierwszy Dział Spraw Karnych Skarbowych (SKK-1), Drugi Dział Spraw Karnych Skarbowych (SKK-2), Trzeci Dział Spraw Karnych Skarbowych (SKK-3), Czwarty Dział Spraw Karnych Skarbowych (SKK-4) i Referat Spraw Karnych Skarbowych

(SKK-5). Pierwszy i Drugi Dział Spraw Karnych Skarbowych zostały zlokalizowane w siedzibie US Kraków-Stare Miasto, pozostałe komórki w dotychczasowych siedzibach. Do zakresu zadań komórek organizacyjnych SSK należało w szczególności:

- 1) prowadzenie postępowań przygotowawczych w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe na podstawie Kodeksu karnego skarbowego oraz Kodeksu postępowania karnego;
- 2) prowadzenie postępowań mandatowych w sprawach o wykroczenia skarbowe;
- 3) sporządzanie i wnoszenie aktów oskarżenia do sądu;
- 4) wykonywanie zadań oskarżyciela publicznego;
- 5) opracowywanie i wnoszenie zwyczajnych i nadzwyczajnych środków zaskarżenia;
- 6) występowanie przed sądem w postępowaniu wykonawczym w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe;
- 7) prowadzenie dochodzeń w sprawach o przestępstwa określone w ustawie o rachunkowości;
- 8) rejestracja i ewidencja prowadzonych spraw oraz wprowadzanie innych danych w aplikacji Ewidencja Spraw Karnych Skarbowych (SI ESKS);
- 9) orzekanie w toku postępowań przygotowawczych w zakresie kar porządkowych określonych w Kodeksie postępowania karnego.

Prowadzenie postępowań mandatowych w sprawach o wykroczenia skarbowe należało do zakresu zadań wszystkich komórek organizacyjnych urzędu (z wyjątkiem Referatu Wsparcia).

W dniu 1 stycznia 2023 r. wyznaczono jednego pracownika ds. kluczowych podmiotów.

(akta kontroli str. 2144-2162, 2293-2301)

W kwestii organizacji przewozu akt w związku z reorganizacją komórek SKK Z-ca Dyrektora IAS wyjaśnił, że pracownicy komórek podlegających centralizacji, co do zasady, zostali w swoich dawnych urzędach. Pracownicy komórek karnych skarbowych z urzędów skarbowych z siedzibą w Krakowie, tj. Małopolski Urząd Skarbowy w Krakowie, Urząd Skarbowy Kraków-Podgórze, Urząd Skarbowy Kraków-Nowa Huta, Urząd Skarbowy Kraków-Krowodrza, Urząd Skarbowy Kraków-Prądnik, Urząd Skarbowy Kraków-Śródmieście, I Urząd Skarbowy Kraków i II Urząd Skarbowy Kraków, zostali przeniesieni do siedziby urzędu wyznaczonego, który dysponował miejscem dla takiej liczby pracowników. Miejsce to zostało zwolnione poprzez przeniesienie pracowników Centrum Rozliczeń w Nowym Targu z ul. Grodzkiej 65 na os. Bohaterów Września 80. Przeniesienie pracowników komórek karnych skarbowych, w tym akta prowadzonych spraw, na ul. Grodzką odbyło się bezkosztowo. Odbyło się to przy pomocy pracowników logistyki, pracowników komórek wsparcia, samochodami służbowymi Izby Administracji Skarbowej w Krakowie. Decyzja w sprawie lokalizacji zapadła podczas bieżących uzgodnień wśród członków zespołu ds. centralizacji, w rozmowach Naczelnika US Kraków-Stare Miasto z Dyrekcją Izby Administracji Skarbowej w Krakowie oraz naczelnikami z Urzędu Skarbowego w Nowym Targu oraz z naczelnikami z budynku na os. Bohaterów Września (Małopolski US, US Kraków Nowa Huta).

(akta kontroli str. 2293-2301)

Odnosnie do przebiegu zmiany/nadawania/cofania uprawnień do niezbędnych aplikacji i systemów informatycznych (ESKS2, KCIK, PoltaxPlus) Dyrektor IAS podał, iż proces zmiany/nadawania/cofania przebiegał w sposób sprawny i bezproblemowy.

(akta kontroli str. 2272-2292)

Do systemu PoltaxPlus i KICK nadano uprawnienia łącznie 49 pracownikom komórek SKK.

Pismem z dnia 11 grudnia 2022 r. przekazano do MF informację, iż według stanu na 30 listopada 2022 r. wystąpiono o nadanie uprawnień do systemu ESKS2 dla 55 osób.

(akta kontroli str. 801-832, 2253-2271, 2272-2292)

Dyrektor IAS przed wejściem w życie centralizacji prowadził nadzór nad wprowadzaniem do systemu ESKS danych dotyczących prowadzonych przez US z terenu województwa małopolskiego postępowań przygotowawczych w sprawach o przestępstwa, przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe. W ramach nadzoru Dyrektor IAS dokonywał analizy danych wprowadzonych do systemu ESKS, nakazywał wykonanie korekt błędnych zapisów, wskazywał należyty sposób wprowadzania danych zgodnie z zaleceniami MF.

(akta kontroli str. 2123-2124)

Odnosnie do sprawowania przez Dyrektora IAS nadzoru nad wprowadzaniem i rzetelnością danych w systemie ESKS Dyrektor IAS podał, iż nadzór ten sprawowany był w poszczególnych latach nad podległymi jednostkami w sposób ciągły i zintensyfikowany. Dyrektor Izby nadzór w omawianym obszarze realizował poprzez wydawanie szeregu poleceń w zakresie terminowego i rzetelnego dokonywania wpisów w systemie, tak w zakresie danych merytorycznych, jak i obligatoryjnych znaczników. Merytoryczny nadzór w przedmiotowym obszarze sprawowany był za pomocą Działu Spraw Karnych Skarbowych (ICS), jak również wyznaczonych koordynatorów systemu. Dyrektor Izby Decyzją nr 14 z 30 marca 2022 r. powołał koordynatora merytorycznego systemu ESKS i jego zastępcę, jak również administratora technicznego systemu i jego zastępcę. Decyzja ta została zmieniona Decyzją nr 96 z 4 lipca 2023 r., a następnie Decyzją nr 109 z 28 czerwca 2024 r., w których powołany został dodatkowo m.in. koordynator systemu i jego zastępca w wyznaczonym Urzędzie Skarbowym Kraków-Stare Miasto. Koordynatorzy obowiązki swoje wykonywali poprzez organizowanie szeregu szkoleń z zakresu funkcjonalności systemu ESKS i wpisów obligatoryjnych, jak również poprzez udzielanie bieżącego wsparcia użytkownikom systemu w sytuacjach problematycznych oraz wyjaśnianie zaistniałych wątpliwości. W dążeniu do zapewnienia rzetelności i zupełności danych generowanych z systemu, dokonywano kontroli wpisów obligatoryjnych poprzez ich porównywanie z konkretnymi aktami spaw. Akta do kontroli typowane były losowo z komórek karnych skarbowych danego urzędu bądź z akt wpływających do ICS jako organu nadzoru z wnioskami o przedłużenie dochodzenia, bądź zatwierdzenia określonych czynności procesowych.

(akta kontroli str. 2253-2271)

Koordinacja i monitorowanie przez Dyrektora IAS działań prowadzonych w związku centralizacją spraw karnych skarbowych odbywały się m.in. poprzez

- nadzór nad prowadzeniem szkoleń wewnętrznych w temacie nakładania mandatów za wykroczenia karne skarbowe (przeszkolenie pracowników wyznaczonych do prowadzenia postępowań mandatowych w ramach szkoleń wewnętrznych organizowanych przez poszczególne urzędy skarbowe);
- nadzór nad prowadzeniem szkoleń nt. „Obsługa systemu ESKS – moduł mandaty” przez koordynatora do spraw systemu ESKS;
- monitoring ilości prowadzonych spraw karnych skarbowych oraz spraw o przestępstwa z art. 79 pkt 4 ustawy o rachunkowości, raportowanie przez urzędy skarbowe nt. ilości prowadzonych przez nie spraw i ujęcia ich w poszczególnych rejestrach;
- monitoring stanu realizacji zadań w związku z centralizacją komórek karnych skarbowych oraz raportowanie o stanie przygotowań do MF;
- informowanie pracowników komórek karnych skarbowych urzędów skarbowych o przebiegu prac nad centralizacją komórek karnych skarbowych, przekazanie otrzymanych z Ministerstwa Finansów Rekomendowanych działań do wdrożenia w związku z centralizacją, informowanie o projektach modeli organizacyjnych, przesyłanie projektów rozporządzenia zmieniającego;
- monitoring procesu prowadzenia postępowań mandatowych w urzędach niewyznaczonych, przesłanie wzorów upoważnień do nakładania mandatów karnych za wykroczenia skarbowe, korespondencja z urzędami skarbowymi dot. liczby pracowników wyznaczonych do prowadzenia postępowań mandatowych;

- nadzór nad nadawaniem uprawnień do systemu KCIK i ESKS2;
- monitoring prawidłowości wprowadzania spraw do systemu ESKS.

(akta kontroli str. 1294, 2119, 2225-2250)

W kwestii koordynacji i monitorowania realizacji zadań, związanych z centralizacją komórek SKK Z-ca Dyrektora IAS podał m.in., iż nadzór nad centralizacją urzędów skarbowych został zapoczątkowany już w 2021 r., kiedy to proces centralizacji się rozpoczął. Działania nadzorcze Dyrektora IAS w zakresie centralizacji urzędów skarbowych w roku 2022 i na początku 2023 r. obejmowały m.in.: nadzór nad prowadzeniem szkoleń z tematu „Zasady nakładania mandatów o wykroczenia karne skarbowe”, prowadzenie szkoleń nt. „Obsługa systemu ESKS – moduł mandaty”, monitorowanie ilości spraw prowadzonych, monitorowanie stanu realizacji zadań w związku z centralizacją oraz raportowanie o stanie przygotowań do Ministerstwa Finansów, informowanie pracowników komórek karnych skarbowych urzędów skarbowych o przebiegu prac nad centralizacją, przyjętym modelu centralizacji, monitorowanie procesu prowadzenia postępowań mandatowych w urzędach niewyznaczonych, przekazanie dokumentu „Rekomendowane działania do wdrożenia centralizacji komórek karnych skarbowych w urzędach skarbowych”, nadzór nad nadawaniem uprawnień do systemu KCIK i ESKS2.

(akta kontroli str. 2272-2292)

Pismem z 15 grudnia 2022 r. Departament Zwalczenia Przemocności Ekonomicznej MF zwrócił się do dyrektorów IAS o informację stanu realizacji zadań do centralizacji. W odpowiedzi w dniu 21 grudnia 2022 r. IAS w Krakowie poinformował m.in., iż:

- dokonano przeglądu sprzętu/oprogramowania w komórkach skk, nie stwierdzono problemów z obsługą systemu SZD,
- wszystkie osoby (261 osób z urzędów niewyznaczonych i 52 osoby z urzędu wyznaczonego), wskazane do prowadzenia postępowań mandatowych, otrzymały stosowne upoważnienia do prowadzenia tych spraw,
- wnioski o nadanie nowych uprawnień do ESKK2 zostały przygotowane dla wszystkich użytkowników z komórek skk,
- wszystkie osoby (261 osób z urzędów niewyznaczonych i 52 osoby z urzędu wyznaczonego), wskazane do prowadzenia postępowań mandatowych, otrzymały legitymacje służbowe,
- dokumentacja pracownicza – „Porozumienia zmieniające warunki pracy i płacy z dnia 30 listopada 2022 r.” została wręczona pracownikom komórek skk w dniu 6 grudnia 2022 r.,
- zestawienia spraw niezakończonych zostały sporządzone według stanu na 30 listopada 2022 r.,
- nowe upoważnienia wyznaczonego naczelnika US do prowadzenia czynności procesowych zostały przygotowane i zostaną wręczone upoważnionym pracownikom 2 stycznia 2023 r.,
- wnioski o nadanie nowych uprawnień do systemów informatycznych niezbędnych do pracy w scentralizowanych komórkach karnych skarbowych zostały przygotowane dla wszystkich użytkowników z komórek skk. Wnioski zostaną zrealizowane przez administratora systemów w pierwszych dniach stycznia 2023 r.

(akta kontroli str. 963-968)

Pismem z dnia 24 stycznia 2023 r. dyrekcja IAS poinformowała Departament Zwalczenia Przemocności Ekonomicznej w MF o zakończeniu przejmowania spraw przez wyznaczonego naczelnika urzędu skarbowego, tj. Naczelnika US Kraków-Stare Miasto.

(akta kontroli str. 963-968)

Wydatki poniesione w związku z reorganizacją wynosiły łącznie 21 787,78 zł (w tym: na materiały biurowe 17 557,78 zł i na pieczętki 4 230,00 zł).

(akta kontroli str. 2253-2271, 225-2250)

1.3. W kwestii problemów związanych z reorganizacją Dyrektor IAS wyjaśnił, iż przed centralizacją urzędów skarbowych największym problemem, w ocenie IAS, był lawinowy wpływ zawiadomień o popełnieniu czynu zabronionego z art. 79 pkt 4 ustawy o rachunkowości do części urzędów skarbowych województwa małopolskiego. W związku z powyższym Dyrektor IAS podjął decyzję, iż sprawy o czyny z art. 79 pkt 4 ustawy o rachunkowości co do zasady będą prowadzone przez wszystkie urzędy skarbowe województwa małopolskiego. Dla urzędów skarbowych, które miały największą liczbę wpływających zawiadomień o popełnieniu czynu zabronionego z art. 79 pkt 4 ustawy o rachunkowości, wyznaczono tzw. „urzędy wspomagające”. Urzędami „wspomaganyimi” były wówczas: Małopolski Urząd Skarbowy, Urząd Skarbowy Kraków-Krowodrza, Urząd Skarbowy Kraków-Podgórze, Urząd Skarbowy Kraków-Stare Miasto i Urząd Skarbowy Kraków-Nowa Huta. Wsparcie komórek karnych skarbowych urzędów najbardziej obciążonych zawiadomieniami o czyny z art. 79 pkt 4 ustawy o rachunkowości polegało na przejęciu części spraw do samodzielnego prowadzenia przez urzędy „wspomagające”, a organem postępowania przygotowawczego w sprawach przekazywanych do jednostek „wspomagających” był naczelnik urzędu skarbowego przejmującego sprawę. O fakcie lawinowego wpływu zawiadomień o popełnieniu czynu zabronionego z art. 79 pkt 4 ustawy o rachunkowości do części urzędów skarbowych województwa małopolskiego informowano przedstawiciele Departamentu Zwalczania Przestępczości Ekonomicznej Ministerstwa Finansów w trakcie narady w czerwcu 2018 r. oraz w lipcu 2019 r. O fakcie tym informowano również Prokuraturę Okręgową w Krakowie, Prokuraturę Regionalną w Krakowie i Prezesa Sądu Rejonowego dla Krakowa-Śródmieścia, przy czym zwrócono się również z prośbą o przekazywanie zawiadomień o popełnieniu czynu zabronionego z art. 79 pkt 4 ustawy o rachunkowości do organów Policji. Prośby Dyrektora tut. Izby nie zostały uwzględnione. Problem lawinowego wpływu zawiadomień o czyny z art. 79 pkt 4 ustawy o rachunkowości do małopolskich urzędów skarbowych nie został również rozwiązany w wyniku przedstawiania tego problemu Ministerstwu Sprawiedliwości. W kwestiach logistycznych związanych z procesem faktycznego umiejscawiania i zagospodarowania pracowników w nowych lokalizacjach pracownicy komórek spraw karnych skarbowych, z dotychczasowych dziewięciu urzędów w lokalizacji krakowskiej, zostali przeniesieni (za ich zgodą) do siedziby wyznaczonego Urzędu Skarbowego - Kraków-Stare Miasto. Powyższa decyzja w zakresie zgromadzenia karnistów „krakowskich” w siedzibie jednego urzędu wyznaczonego okazała się trafna, tak z punktu widzenia organizacyjnego, jak i kadrowego. Zagwarantowała bowiem sprawny obieg dokumentów, jak i skuteczny nadzór nad realizowanymi zadaniami. Natomiast w stosunku do pracowników spoza siedziby urzędu wyznaczonego podjęta została decyzja o maksymalnym skróceniu odległości pomiędzy miejscem wykonywania przez te osoby zadań służbowych, a siedzibą przełożonego. Podstawowym kryterium decydującym w tym obszarze było kryterium odległości i położenia geograficznego. Rozwiązania przyjęte w tym zakresie zapewniły skrócenie obiegu poczty, jak również okazały się trafne z poziomu pracowników pod kątem miejsc ich zamieszkania. W dążeniu do wyeliminowania jakichkolwiek trudności logistycznych związanych z centralizacją komórek spraw karnych skarbowych utworzono w urzędach niewyznaczonych tzw. kancelarie techniczne w systemie kancelaryjnym SZD. W tym celu Dyrektor IAS wydał Decyzję nr 3 z 26 stycznia 2023 r. w sprawie *dotatkowych upoważnień do wykonywania zadań z zakresu obsługi punktu kancelaryjnego*. Rozwiązania przyjęte w przedmiotowym zakresie umożliwiły pracownikom urzędu niewyznaczonego korzystanie z systemu kancelaryjnego urzędu wyznaczonego. Dodatkowo zauważyć należy, że w porozumieniu z pionem logistycznym tut. Izby usprawniono mapy drogowe tras kierowców w dążeniu do maksymalnego usprawnienia obiegu dokumentów, jak również zminimalizowania dodatkowych kosztów. Wprowadzono również obowiązek skanowania dokumentów dla komórek spraw karnych skarbowych przez kancelarię urzędu wyznaczonego oraz kancelarie techniczne w urzędach niewyznaczonych

w dążeniu do zagwarantowania zdalnego i sprawnego przeglądu dokumentów, bez konieczności przesyłania ich w wersji papierowej.

(akta kontroli str. 2225-2250, 2253-2271)

1.4. Przyjęty Zarządzeniem nr 90 Dyrektora IAS z dnia 28 grudnia 2022 r. model organizacji spraw karnych skarbowych zakładał, iż w strukturze wyznaczonego US Kraków Stare-Miasto wydzielonych zostało pięć komórek: Pierwszy Dział Spraw Karnych Skarbowych (SKK-1), Drugi Dział Spraw Karnych Skarbowych (SKK-2), Trzeci Dział Spraw Karnych Skarbowych (SKK-3), Czwarty Dział Spraw Karnych Skarbowych (SKK-4) i Referat Spraw Karnych Skarbowych (SKK-5). Pierwszy i Drugi Dział Spraw Karnych Skarbowych zostały zlokalizowane w siedzibie US Kraków-Stare Miasto, pozostałe komórki w dotychczasowych siedzibach.

(akta kontroli str. 221-319)

Według stanu na 1 stycznia 2023 r. w komórkach spraw karnych skarbowych zatrudnione były 53 osoby, w tym: pięciu kierowników komórki, 26 oskarżycieli skarbowych, czterech głównych ekspertów skarbowych, trzech starszych ekspertów skarbowych, trzech ekspertów skarbowych, jeden kontroler skarbowy, ośmiu referentów prawnych, jeden starszy referent i dwóch referentów.

(akta kontroli str. 1272-1273)

Według stanu na 1 stycznia 2023 r. spośród 53 pracowników zatrudnionych w komórkach SSK: trzech pracowników miało staż pracy do 1 roku, trzech pracowników powyżej roku do 2 lat, 16 pracowników powyżej 2 lat do 5 lat i 31 pracowników powyżej 5 lat. Wykształcenie wyższe prawnicze miało 40 z 53 pracowników, pięciu – wykształcenie wyższe administracyjne i pięciu - inne wyższe, trzech – wykształcenie średnie.

(akta kontroli str. 272-1273)

Spośród 53 pracowników komórek SKK (według stanu na 1 stycznia 2023 r.) 24 świadczyło pracę w siedzibie urzędu wyznaczonego, natomiast 29 pracowników w siedzibach urzędów niewyznaczonych.

Trzech pracowników dotychczasowych komórek SKK urzędów skarbowych zostało przeniesionych do Izby (dwóch do Działu Spraw Karnych Skarbowych i jeden do Działu Kontroli Wewnętrznej).

(akta kontroli str. 1276, 2311)

Jak wyjaśnił Z-ca Dyrektora IAS, z dniem 1 stycznia 2023 r. trzech pracowników dotychczasowych komórek SKK urzędów skarbowych zostało przeniesionych do Izby, ale jeżeli chodzi o dwóch pracowników przeniesionych do Działu Spraw Karnych Skarbowych – osoby te zostały przeniesione na własny wniosek, natomiast jeden pracownik został przeniesiony do Działu Kontroli Wewnętrznej, w związku z naborem wewnętrznym do komórki IWW. Ponadto zaznaczyć należy, że jeśli chodzi o skład komórki ICS (Dział Spraw Karnych Skarbowych), to wg stanu na dzień 31 grudnia 2022 r. było to 9 osób, a powinno być min. 10 osób. Dodatkowo jedna osoba z komórki ICS – wyraziła wolę przejścia do Urzędu Skarbowego Kraków-Stare Miasto do komórki SKK i została przeniesiona na jej wniosek z dniem 31 stycznia 2023 r.

(akta kontroli str. 2312-2323)

Według stanu na 1 stycznia 2023 r. był wakat na stanowisku referenta prawnego¹⁹.

(akta kontroli str. 1272-1273)

W okresie od 1 stycznia 2023 r. do 30 czerwca 2024 r. w IAS przeprowadzono dwa nabory zewnętrzne na stanowiska: referent prawny w US Kraków – Stare Miasto Drugi Dział Spraw Karnych Skarbowych²⁰ oraz referent prawny w US Kraków – Stare Miasto Czwarty Dział Spraw Karnych Skarbowych²¹. Nabory zakończyły się wyborem kandydatów, którzy

¹⁹ Wakat związany z przejściem (w ramach naboru wewnętrznego pracownika do IAS), nabór ogłoszony 4 listopada 2022 r., rozstrzygnięty 2 marca 2023 r.

²⁰ Wakat w związku z odejściem z pracy jednej osoby, nabór ogłoszony 24 kwietnia 2023 r., rozstrzygnięty 26 maja 2023 r.

²¹ Wakat w związku z przejściem pracownika z US do IAS, nabór ogłoszony 10 maja 2024 r., rozstrzygnięty 4 czerwca 2024 r.

uzyskali najwyższą liczbę punktów w danym naborze i spełnili wszystkie wymagania wskazane o ogłoszeniu o naborze.

(akta kontroli str. 1289-1294)

W okresie od 1 stycznia 2023 r. do 30 czerwca 2024 r. przeprowadzono łącznie 64 szkolenia pracowników IAS, którzy mieli być/zostali uprawnieni do przeprowadzania postępowania mandatowego. Szkolenia dotyczyły KKS i systemu IT ESKS2. Poza jednym szkoleniem zorganizowanym przez podmiot zewnętrzny, szkolenia organizowane były wewnątrz przez urzędy skarbowe i pracowników IAS. W przypadku większości szkoleń szkoleniami objęto 100% zaplanowanych do przeszkolenia pracowników. W sytuacjach nieuczestniczenia w szkoleniu pracowników zaplanowanych do przeszkolenia, planowano objęcie ich szkoleniem w kolejnym terminie.

(akta kontroli str. 1274, 2180-2224)

Przeprowadzono ponadto 12 szkoleń pracowników komórek merytorycznych z niewyznaczonych urzędów skarbowych, ujawniających nieprawidłowości penalizowane w kks. Szkolenia objęły m.in. następujące zagadnienia: kwalifikację wykroczeń i przestępstw skarbowych oraz przesłanek negatywnych określonych w art. 17 § 1 kpk decydujących o braku podstaw do wszczęcia postępowania przygotowawczego lub mandatowego, dotyczących najczęstszych czynów zabronionych. W przypadku większości szkoleń szkoleniami objęto 100% zaplanowanych do przeszkolenia pracowników. W sytuacjach nieuczestniczenia w szkoleniu pracowników zaplanowanych do przeszkolenia, planowano objęcie ich szkoleniem w kolejnym terminie.

(akta kontroli str. 1274, 2180-2224)

W 2023 r. Naczelnik Urzędu Skarbowego Kraków-Stare Miasto, na podstawie art. 118 § 1 pkt. 1 i § 3, art. 121 § 1 w zw. z art. 133 § 1 pkt 2 kks, upoważnił łącznie 48²² pracowników Izby Administracji Skarbowej w Krakowie (działów Spraw Karnych Skarbowych) do wykonywania w imieniu Naczelnika Urzędu Skarbowego Kraków-Stare Miasto czynności procesowych przewidzianych w kks dla finansowych organów postępowania przygotowawczego.

W 2024 r. Naczelnik Urzędu Skarbowego Kraków-Stare Miasto wydał takie upoważnienie łącznie 53²³ pracownikom SKK.

W 2023 r. Naczelnik Urzędu Skarbowego Kraków-Stare Miasto na podstawie § 2 Rozporządzenia Rady Ministrów z dnia 28 kwietnia 2011 r. w sprawie nakładania kary grzywny w drodze mandatu karnego za wykroczenia skarbowe²⁴, w związku z art. 12 kks, upoważnił łącznie 52²⁵ pracowników SKK do wymierzania kary grzywny w drodze mandatu karnego w sprawach o wykroczenia skarbowe podlegające właściwości Naczelnika Urzędu Skarbowego Kraków-Stare Miasto, jako finansowego organu dochodzenia.

W 2024 r. Naczelnik Urzędu Skarbowego Kraków-Stare Miasto upoważnił łącznie 53²⁶ pracowników SKK do wymierzania kary grzywny w drodze mandatu karnego w sprawach o wykroczenia skarbowe.

(akta kontroli str. 2180-2224)

Naczelnik US Kraków-Stare Miasto przejął do prowadzenia łącznie 207 spraw o wykroczenia skarbowe (w tym: 100 spraw w toku, z czego dwie sprawy zawieszono i 107 spraw na etapie postępowania sądowego) i 454 sprawy o przestępstwa skarbowe (w tym: 266 sprawy w toku, z czego 75 spraw zawieszonych i 188 spraw na etapie postępowania sądowego) oraz 44 sprawy o pomoc prawną. Nie zostały wszczęte 334

²² 47 pracowników od 1 stycznia 2023 r. i jednego pracownika od 16 lutego 2023 r.

²³ Od 1 stycznia 2024 r.

²⁴ Rozporządzenie Rady Ministrów z dnia 28 kwietnia 2011 r. w sprawie nakładania kary grzywny w drodze mandatu karnego za wykroczenia skarbowe (Dz. U. z 2023 r. poz. 1331).

²⁵ 47 pracowników od 1 stycznia 2023 r., jednego od 16 lutego 2023 r., jednego do 9 maja 2023 r., jednego od 21 sierpnia 2023 r. i jednego od 17 listopada 2023 r.

²⁶ Od 1 stycznia 2024 r.

sprawy o wykroczenia skarbowe, w tym w 72 przypadkach zbliżał się termin przedawnienia (31 marca 2023 r.) oraz 301 spraw o przestępstwa skarbowe (żadna z tych spraw nie była zagrożona przedawnieniem). Przedawnienie karalności czynów wystąpiło w przypadku 83 spraw o wykroczenia skarbowe i czterech spraw o przestępstwa skarbowe.

Sprawy zostały przekazane na podstawie protokołów zdawczo-odbiorczych sporządzonych przez naczelników niewyznaczonych US i naczelnika wyznaczonego US w terminach od 9 do 17 stycznia 2023 r.²⁷

(akta kontroli str. 1122-1154, 2177-2179)

Według stanu na 17 stycznia 2023 r. przejęte do prowadzenia zostały przez naczelnika wyznaczonego urzędu skarbowego łącznie 272 zawiadomienia o popełnieniu czynu zabronionego/wnioski o wszczęcie postępowania przygotowawczego za przestępstwa skarbowe określone w kks²⁸ oraz łącznie 331 zawiadomień o popełnieniu czynu zabronionego/wniosków o wszczęcie postępowania przygotowawczego za wykroczenia skarbowe określone w kks²⁹. Ponadto przejętych do prowadzenia zostało łącznie 260 wszczętych (niezakończonych) postępowań przygotowawczych za przestępstwa skarbowe³⁰ i 100 wszczętych postępowań przygotowawczych za wykroczenia skarbowe³¹. Przejęto do prowadzenia łącznie 74 zawieszona postępowania przygotowawcze za przestępstwa skarbowe³² i dwa zawieszona postępowania za wykroczenia skarbowe³³. Na etapie postępowania sądowego przejęto do prowadzenia ogółem 188 spraw za przestępstwa skarbowe³⁴ (w tym: 110 skierowane do sądu z aktem oskarżenia³⁵ i 78 skierowanych do sądu z wnioskiem o dobrowolne poddanie się odpowiedzialności DPO³⁶) oraz 112 spraw za wykroczenia skarbowe³⁷ (w tym: 104 skierowane do sądu z aktem oskarżenia³⁸ oraz osiem skierowanych do sądu z wnioskiem o DPO³⁹).

(akta kontroli str. 1282, 2177-2179)

W 2023 r. łącznie 52 pracownikom komórek SKK Naczelnik US Kraków-Stare Miasto udzielił upoważnienia do prowadzenia postępowań mandatowych. Ponadto upoważniano pracowników z innych komórek organizacyjnych IAS (w urzędach niewyznaczonych) do prowadzenia postępowań mandatowych.

(akta kontroli str. 2180-2224)

1.5. Ministerstwo Finansów określiło w planie działalności mierniki centralne na poszczególne lata. W 2021 r. miernikiem dla komórek karnych skarbowych w urzędach skarbowych był: „Udział postępowań przygotowawczych prowadzonych w formie dochodzenia w sprawach o przestępstwa, przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe, zakończonych skierowaniem sprawy do sądu lub nałożeniem grzywny wrodze mandatu karnego w ogólnej liczbie postępowań przygotowawczych prowadzonych w formie dochodzenia zakończonych merytorycznie”. Planowane wartości do osiągnięcia wynosiły: na dzień 31 marca $\geq 67\%$, na dzień 30 czerwca $\geq 67\%$, na dzień 30 września $\geq 70\%$ i na dzień 31 grudnia $\geq 70\%$. Dane do monitoringu pozyskiwane były z systemu informatycznego ESKS2. Według danych z monitoringu

²⁷ US Kraków Śródmieście przekazał dodatkowo trzy sprawy protokołem zdawczo-odbiorczym z dnia 31 maja 2023 r.

²⁸ W tym: z art. 54-56 – 158, z art. 60-62 – 35, z art. 77-78 – 79.

²⁹ W tym: z art. 54-56 – 20, z art. 57 – 250, z art. 60-62 – 7, z art. 77-79 – 54.

³⁰ W tym: z art. 54-56 – 166, z art. 60-62 – 49, z art. 77-78 – 42, z art. 82 – 3.

³¹ W tym: z art. 54-56 – 15, z art. 60-62 – 65, z art. 60-62 – 9, z art. 76-76a -1, z art. 77-79 – 9, z art. 80,81 – 1.

³² W tym: z art. 54-56 – 60, z art. 60-62 – 13, z art. 77-78 – 1.

³³ W tym: z art. 57 – 1, z art. 60-62 – 1.

³⁴ W tym: z art. 54-56 – 93, z art. 60-62 – 35, z art. 77-78 – 59 i z art. 80 – 1.

³⁵ Z czego: z art. 54-56 – 68, z art. 60-62 – 18, z art. 77-78 – 23 i z art. 80 – 1.

³⁶ Z czego: z art. 54-56 – 25, z art. 60-62 – 17, z art. 77-78 – 36.

³⁷ W tym: z art. 54-56 – 17, z art. 57 – 75, z art. 60-62 – 7, z art. 77-79 – 13.

³⁸ Z czego: z art. 54-56 – 17, z art. 57 – 73, z art. 60-62 – 2, z art. 77-79 – 12.

³⁹ Z czego: z art. 57 – 2, z art. 60-62 – 5, z art. 77-79 – 1.

wskaźnik realizacji miernika wyniósł na 31 marca 2021 r. dla większości urzędów skarbowych od 71 do 100%. Według stanu na 31 marca 2021 r. US w Miechowie nie zrealizował w ogóle miernika.

Według stanu na 30 czerwca 2021 r. stopień realizacji miernika dla US z województwa małopolskiego (z wyjątkiem US w Miechowie) wyniósł od 71% do 100%. US w Miechowie nie zrealizował miernika.

Według stanu na 30 września 2021 r. stopień realizacji miernika dla US z województwa małopolskiego (w wyjątkiem US w Miechowie) wyniósł od 77% do 100%.

Według stanu na 31 grudnia 2021 r. stopień realizacji miernika dla US z województwa małopolskiego (z wyjątkiem US w Miechowie) wyniósł od 71% do 100%.

US w Miechowie w ciągu całego 2021 r. nie realizował ww. miernika, gdyż brak było spraw na stanowisku pozwalających na ich zakończenie w sposób objęty miernikiem. Głównym obciążeniem jednoosobowego stanowiska była realizacja czynności w sprawach z zakresu ustawy o rachunkowości.

W 2022 r. miernikiem dla komórek karnych skarbowych w US był: „Udział zakończonych postępowań przygotowawczych prowadzonych w formie dochodzenia w sprawach o przestępstwa, przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe w ogólnej liczbie prowadzonych w formie dochodzenia postępowań przygotowawczych w tych sprawach”. Planowane wartości do osiągnięcia wynosiły: na dzień 31 marca $\geq 50,1\%$, na dzień 30 czerwca $\geq 50,1\%$, na dzień 30 września $\geq 50,1\%$ i na dzień 31 grudnia $\geq 50,1\%$. Stopień realizacji miernika na 31 marca 2022 r. wyniósł w US województwa małopolskiego od 25% do 75%. Zakładanego poziomu nie osiągnięto w US Kraków – Krowodrza (25%), US Kraków -Prądnik (32%), US w Zakopanem (30%), II US w Krakowie (33%). Nie raportowano na temat przyczyn niezrealizowania założonego miernika.

Stopień realizacji miernika na 30 czerwca 2022 r. wyniósł w US województwa małopolskiego od 44% do 100%. Zakładanego poziomu nie osiągnięto w US w Gorlicach i US w Zakopanem. Miernik wyniósł dla US w Gorlicach – 44%, dla US w Zakopanem – 48%. W przypadku US w Gorlicach brak realizacji miernika wynikał z faktu, iż w zakresie rejestru RSP, pomimo zakończenia faktycznych czynności w toku dwóch postępowań przygotowawczych, akta spraw oczekiwały w prokuraturze na podjęcie merytorycznych decyzji kończących postępowania (wniosek prokuratora o warunkowe umorzenie postępowania). W dwóch innych sprawach pojawiły się okoliczności wpływające na konieczność przedłużenia postępowań w celu przeprowadzenia badań psychiatrycznych podejrzanych. Pozostałe postępowania były na końcowym etapie. W zakresie rejestru RKS postępowanie nie zostało zakończone z uwagi na brak decyzji podatkowej w I instancji. W przypadku US w Zakopanem przyczyną niezrealizowania miernika był brak decyzji prokuratora o zatwierdzeniu orzeczeń kończących postępowanie przygotowawcze (w dwóch sprawach), brak wpłaty w przypadku złożonego wniosku o DPO.

Stopień realizacji miernika na 30 września 2022 r. wyniósł w US województwa małopolskiego od 50,4% do 100%.

Stopień realizacji miernika na 31 grudnia 2022 r. wyniósł w US województwa małopolskiego od 58,8% do 98,1%.

W 2023 r. i w 2024 r. dla komórek karnych skarbowych w US Kraków-Stare Miasto ustalono miernik: „Udział zakończonych postępowań przygotowawczych prowadzonych w formie dochodzenia w sprawach o przestępstwa, przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe w ogólnej liczbie prowadzonych w formie dochodzenia postępowań przygotowawczych w tych sprawach”. Planowane wartości do osiągnięcia to: na dzień 31 marca $\geq 20\%$, na dzień 30 czerwca $\geq 30\%$, na dzień 30 września $\geq 45\%$ i na dzień 31 grudnia $\geq 60\%$. Stopień realizacji miernika dla US Kraków-Stare Miasto według stanu na 31 marca 2023 r. wyniósł 27%, według stanu na 30 czerwca 2023 r. - 47%, według stanu na 30 września 2023 r. - 57%, według stanu na 31 grudnia 2023 r. - 72%, według stanu na 31 marca 2024 r. - 35%, według stanu na 30 czerwca 2024 r. - 58%.

(akta kontroli str. 1287-1288, 2225-2250, 2272-2292)

W latach 2021–2024 (I połowa) sporządzono łącznie 9 318 zawiadomień o popełnieniu czynu zabronionego/wniosków o wszczęciu postępowania przygotowawczego za wykroczenia skarbowe, w tym odpowiednio: w 2021 r. - 4540, w 2022 r. - 3672, w 2023 r. (tylko w US wyznaczonym) - 520, w I połowie 2024 (tylko w US wyznaczonym) - 321.

W latach 2021–2022 Dyrektor IAS zatwierdził łącznie 15 postanowień o odmowie wszczęcia postępowania przygotowawczego w sprawach o wykroczenia skarbowe (w 2021 r. - osiem⁴⁰, w 2022 r. - siedem⁴¹). W latach 2023–2024 (I połowa) Dyrektor zatwierdził 47 takich postanowień (w 2023 r. - dziesięć⁴² i w I połowie 2024 r. - 37⁴³), tj. ponad trzykrotnie więcej po centralizacji komórek SKK niż we wcześniejszym okresie. Przesłankami do odmowy wszczęcia postępowania były przede wszystkim stwierdzenie, że nie popełniono czynu zabronionego albo brak danych dostatecznie uzasadniających podejrzenie jego popełnienia, czyn nie zawiera znamion czynu zabronionego albo ustawa stanowi, że sprawca nie popełnił przestępstwa oraz stwierdzenie, że społeczna szkodliwość czynu jest znikoma, jak również stwierdzenie przedawnienia karalności czynu.

Przed centralizacją w latach 2021–2022 naczelnicy urzędów skarbowych podległych IAS oraz po centralizacji w okresie od 1 stycznia 2023 r. do 30 czerwca 2024 r. wyznaczony naczelnik urzędu wszczęli odpowiednio: 1 397⁴⁴ i 469⁴⁵ postępowań przygotowawczych w sprawach o wykroczenia skarbowe, tj. ponad trzykrotnie mniej po centralizacji komórek SKK w stosunku do okresu sprzed centralizacji.

W okresie objętym kontrolą zawieszono jedno postępowanie przygotowawcze w sprawie o wykroczenie skarbowe.

Spadkowi liczby wszczętych postępowań przygotowawczych po centralizacji komórek SKK towarzyszył również trzykrotny spadek liczby zakończonych spraw.

W latach 2021–2022 zakończono 1 602 postępowania przygotowawcze w sprawach o wykroczenia skarbowe (w 2021 r. - 830, w 2022 r. - 772)⁴⁶. W okresie od 1 stycznia 2023 r. do 30 czerwca 2024 r. zakończono łącznie 477 postępowań (w 2023 r. - 320, w I połowie 2024 r. - 157)⁴⁷. Po centralizacji zmniejszeniu uległa liczba zatwierdzonych przez Dyrektora postanowień o umorzeniu postępowania. W latach 2021–2022 Dyrektor IAS zatwierdził łącznie 41 postanowień o umorzeniu (w 2021 r. 18⁴⁸, w 2022 r. - 23⁴⁹). Po centralizacji w okresie od 1 stycznia 2023 r. do 30 czerwca 2024 r. Dyrektor IAS zatwierdził łącznie 16 postanowień o umorzeniu postępowania (w 2023 r. - dziewięć⁵⁰ i w I połowie 2024 r. - siedem⁵¹). W całym okresie objętym kontrolą jedno postanowienie o umorzeniu postępowania przygotowawczego w sprawie o wykroczenie skarbowe zostało zatwierdzone przez prokuratora, w jednym przypadku prokurator zatwierdził też akt oskarżenia. W 2021 r. osiem spraw zostało zwróconych przez sąd do uzupełnienia.

⁴⁰ Z czego na podstawie: art. 17 § 1 pkt 1 i 2 kpk - 4, art. 17 § 1 pkt 3 kpk - 1, art. 17 § 1 pkt 6 kpk - 3.

⁴¹ Z czego na podstawie: art. 17 § 1 pkt 1 i 2 kpk - 1, art. 17 § 1 pkt 3 kpk - 2, art. 17 § 1 pkt 6 kpk - 4.

⁴² Z czego na podstawie: art. 17 § 1 pkt 1 i 2 kpk - 2, art. 17 § 1 pkt 3 kpk - 1, art. 17 § 1 pkt 6 kpk - 7.

⁴³ Z czego na podstawie: art. 17 § 1 pkt 1 i 2 kpk - 12, art. 17 § 1 pkt 3 kpk - 7, art. 17 § 1 pkt 6 kpk - 17, z innych przyczyn 1.

⁴⁴ W 2021 r. - 806, w 2022 r. - 591.

⁴⁵ W 2023 r. - 307, w I połowie 2024 r. - 162.

⁴⁶ W tym: w 2021 r. 501 spraw za wykroczenia skarbowe zostało skierowanych do sądu z aktem oskarżenia (samodzielnie), w 2022 r. - 439 oraz w 2021 r. 16 spraw skierowano do sądu z wnioskiem o DPO, w 2022 r. - 12.

⁴⁷ W tym: w 2023 r. - 167 spraw za wykroczenia skarbowe zostało skierowanych do sądu z aktem oskarżenia (samodzielnie) i w I połowie 2024 r. - 85 spraw oraz w 2023 r. jedna sprawę skierowano z wnioskiem o DPO, w I połowie 2024 r. - cztery sprawy.

⁴⁸ Z czego na podstawie: art. 17 § 1 pkt 1 i 2 kpk - 4, art. 17 § 1 pkt 3 kpk - 3, art. 17 § 1 pkt 6 kpk - 8, z innych przyczyn - 3.

⁴⁹ Z czego na podstawie: art. 17 § 1 pkt 1 i 2 kpk - 6, art. 17 § 1 pkt 3 kpk - 3, art. 17 § 1 pkt 6 kpk - 13, z innych przyczyn - 1.

⁵⁰ Z czego na podstawie: art. 17 § 1 pkt 1 i 2 kpk - 3, art. 17 § 1 pkt 3 kpk - 1, art. 17 § 1 pkt 6 kpk - 5.

⁵¹ Z czego na podstawie: art. 17 § 1 pkt 1 i 2 kpk - 4, art. 17 § 1 pkt 6 kpk - 3.

W 2021 r. rozpoznanych zostało przez sąd I instancji – 539 spraw, w 2022 r. – 460, w 2023 r. – 213 i w I połowie 2024 r. – 89. W 2021 r. sąd stwierdził wykroczenia w 550 przypadkach, w 2022 r. – 475, w 2023 r. – 212, w I połowie 2024 r. – 90 przypadkach. Liczba podejrzanych wyniosła w 2021 r. – 725 osób, w 2022 r. – 546, w 2023 r. – 298 i w I połowie 2024 r. – 153. Oskarżonych zostało 505 osób w 2021 r., w 2022 r. – 447, w 2023 r. – 167 i w I połowie 2024 r. – 88. Skazanych zostało w 2021 r. – 550 osób, w 2022 r. – 475, w 2023 r. – 212 i w I połowie 2024 r. – 90. Uniewinniono w 2021 r. – trzy osoby, w 2022 r. – sześć, w 2023 r. żadna osoba i w I połowie 2024 r. – jedną osobę. W 2021 r. stosunku do jednej osoby sąd umorzył postępowanie⁵², w 2022 r. – w stosunku do trzech osób⁵³, w 2023 r. – w stosunku do jednej osoby⁵⁴. W 2021 r. sąd orzekł DPO w stosunku do 18 osób, w 2022 r. – w stosunku do 12 osób, w 2023 r. – w stosunku do dwóch osób i w I połowie 2024 r. – w stosunku do dwóch osób. W 2021 r. sąd orzekł karę grzywny w stosunku do 564 osób, w 2022 r. – w stosunku do 483 osób, w 2023 r. – w stosunku do 206 osób i w I połowie 2024 r. w stosunku do 92 osób.

(akta kontroli str. 1277)

W okresie objętym kontrolą sporządzono łącznie 1 887 zawiadomień o popełnieniu czynu zabronionego/wniosków o wszczęciu postępowania przygotowawczego za przestępstwa skarbowe, w tym odpowiednio: w 2021 r. – 633, w 2022 r. – 605, w 2023 r. (tylko w US wyznaczonym) – 372, w I połowie 2024 (tylko w US wyznaczonym) – 215.

W latach 2021–2022 Dyrektor IAS zatwierdził łącznie 27 postanowień o odmowie wszczęcia postępowania przygotowawczego w sprawach o przestępstwa skarbowe (w 2021 r. – 15⁵⁵, w 2022 r. – 12⁵⁶), w latach 2023–2024 (I połowa) Dyrektor zatwierdził 17 takich postanowień (w 2023 r. – dziesięć⁵⁷ i w I połowie 2024 r. – siedem). Przestankami do odmowy wszczęcia postępowania było przede wszystkim stwierdzenie, że nie popełniono czynu zabronionego albo brak danych dostatecznie uzasadniających podejrzenie jego popełnienia, czyn nie zawierał znamion czynu zabronionego albo ustawa stanowiła, że sprawca nie popełnił przestępstwa oraz stwierdzenie, że społeczna szkodliwość czynu jest znikoma, jak również stwierdzenie przedawnienia karalności czynu.

W 2021 r. w trzech przypadkach⁵⁸ i w 2023 r. w jednym przypadku⁵⁹ prokurator zatwierdził postanowienie o odmowie wszczęcia postępowania.

Przed centralizacją komórek SKK w latach 2021–2022 naczelnicy urzędów skarbowych podległych IAS oraz po centralizacji w okresie od 1 stycznia 2023 r. do 30 czerwca 2024 r. wyznaczony naczelnik urzędu wszczęli odpowiednio: 837⁶⁰ i 457⁶¹ postępowań przygotowawczych w sprawach o przestępstwa skarbowe w formie dochodzenia, tj. prawie dwukrotnie mniej po centralizacji komórek SKK w stosunku do okresu sprzed centralizacji. Przed centralizacją wszczęto trzy⁶² postępowania przygotowawcze w sprawach o przestępstwa skarbowe w drodze śledztwa, po wdrożeniu centralizacji – siedem⁶³.

W latach 2021–2022 zawieszono 36 postępowań przygotowawczych w sprawach przestępstwa skarbowe (w 2021 r. 22, w 2022 r. – 14), a w okresie od 1 stycznia 2023 r.

⁵² Na podstawie innej przyczyn z art. 17 § 1.

⁵³ Na podstawie art. 17 § 1 pkt 6 kpk.

⁵⁴ Na podstawie art. 17 § 1 pkt 6 kpk.

⁵⁵ Z czego na podstawie: art. 17 § 1 pkt 1 i 2 kpk – 5, art. 17 § 1 pkt 3 kpk – 3, art. 17 § 1 pkt 6 kpk – 1, z innych przyczyn – 6.

⁵⁶ Z czego na podstawie: art. 17 § 1 pkt 1 i 2 kpk – 6, z innych przyczyn – 6.

⁵⁷ Z czego na podstawie: art. 17 § 1 pkt 1 i 2 kpk – 4, z innych przyczyn – 5.

⁵⁸ Z czego na podstawie: art. 17 § 1 pkt 1 i 2 kpk – 2, art. 17 § 1 pkt 6 kpk – 1.

⁵⁹ Na podstawie art. 17 § 1 pkt 1 i 2 kpk.

⁶⁰ W 2021 r. – 444, w 2022 r. – 393.

⁶¹ W 2023 r. – 255 i w I połowie 2024 r. – 220.

⁶² W 2021 r. – jedno, w 2022 r. – dwa.

⁶³ W 2023 r. – trzy i w I połowie 2024 r. – cztery.

do 30 czerwca 2024 r. – sześć postępowań⁶⁴, co oznaczało sześciokrotny spadek postępowań zawieszony po centralizacji w stosunku do wcześniejszego okresu.

Spadkowi liczby wszczętych postępowań przygotowawczych po centralizacji komórek SKK towarzyszył również dwukrotny spadek liczby zakończonych spraw.

W latach 2021–2022 zakończono 983 postępowania przygotowawcze w sprawach o przestępstwa skarbowe (w 2021 r. - 437, w 2022 r. - 546)⁶⁵. W okresie od 1 stycznia 2023 r. do 30 czerwca 2024 r. zakończono łącznie 533 postępowania (w 2023 r. - 354, w I połowie 2024 r. - 179)⁶⁶. Po centralizacji zmniejszeniu uległa liczba zatwierdzonych przez Dyrektora postanowień o umorzeniu postępowania.

W latach 2021–2022 Dyrektor IAS zatwierdził 67 postanowień o umorzeniu dochodzenia (w 2021 r. 31⁶⁷, w 2022 r. - 36⁶⁸), a w okresie od 1 stycznia 2023 r. do 30 czerwca 2024 r. 40 postanowień (w 2023 r. - 27⁶⁹ i w I połowie 2024 r. - 13⁷⁰). W 2021 r. w jednym przypadku i w I połowie 2024 r. - w dwóch przypadkach wystąpiono do sądu z wnioskiem o warunkowe umorzenie postępowania. W 2021 r. siedem⁷¹ postanowień o umorzeniu postępowania przygotowawczego w sprawie o przestępstwa skarbowe zostało zatwierdzonych przez prokuratora, w 2022 r. - pięć⁷², w 2023 r. - trzy⁷³. W 2021 r. prokurator zatwierdził akt oskarżenia w 21 przypadkach, w 2022 r. - 15, w 2023 r. - 14 i w I połowie 2024 r. - ośmiu przypadkach. Prokurator wniósł akt oskarżenia (samoistnie) w 2022 r. w jednym przypadku, w 2022 r. - w czterech i w I połowie 2024 r. w trzech. Prokurator umorzył postępowanie w jednym przypadku w 2021 r., w jednym przypadku w 2022 r. i w trzech przypadkach w 2023 r. Prokurator przejął po jednej sprawie w 2021 r., w 2022 r. i w I połowie 2024 r. i dwie sprawy w 2023 r. W 2021 r. i w 2022 r. po osiem spraw przekazano innemu organowi według właściwości, w 2023 r. - trzy sprawy i w I połowie 2024 r. - jedną sprawę. W 2021 r. zwrócone zostały przez sąd do uzupełnienia cztery sprawy, w 2022 r. - sześć, w 2023 r. - trzy sprawy.

W 2021 r. rozpoznanych zostało przez sąd I instancji 387 spraw o przestępstwa skarbowe, w 2022 r. - 443, w 2023 r. - 277 i w I połowie 2024 r. - 165 spraw. Nie wystąpiły przypadki, żeby sąd orzekł środek karny w postaci przepadku przedmiotów, zniszczenia przedmiotów i ściągnięcia równowartości pieniężnej przepadku przedmiotów ani przepadek przedmiotów tytułem środka zabezpieczającego.

Liczba podejrzanych wyniosła w 2021 r. - 410 osób, w 2022 r. - 418, w 2023 r. - 278 i w I połowie 2024 r. - 168. Oskarżonych w 2021 r. zostało 188 osób, w 2022 r. - 245, w 2023 r. - 133 i w I połowie 2024 r. - 67. Skazanych zostało w 2021 r. - 293 osoby, w 2022 r. - 239, w 2023 r. - 153 i w I połowie 2024 r. - 67. Uniewinniono w 2021 r. - cztery osoby, w 2022 r. - pięć, w 2023 r. - dwie i w I połowie 2024 r. - cztery osoby. Sąd umorzył postępowanie w 2021 r. i w 2022 r. w stosunku do dwóch osób⁷⁴, w I połowie 2024 r. - w stosunku do trzech osób⁷⁵. W 2021 r. sąd umorzył warunkowo postępowanie

⁶⁴ W 2023 r.

⁶⁵ W tym: w 2021 r. 156 spraw o przestępstwa skarbowe zostało skierowanych do sądu z aktem oskarżenia (samodzielnie), w 2022 r. - 224 oraz w 2021 r. 205 spraw skierowano do sądu z wnioskiem o DPO, w 2022 r. - 298.

⁶⁶ W tym: w 2023 r. - 115 spraw o przestępstwa skarbowe zostało skierowanych do sądu z aktem oskarżenia (samodzielnie), i w I połowie 2024 r. - 51 spraw oraz w 2023 r. - 170 spraw skierowano do sądu z wnioskiem o DPO i w I połowie 2024 r. - 97.

⁶⁷ Z czego na podstawie: art. 17 § 1 pkt 1 i 2 kpk - 10, art. 17 § 1 pkt 3 kpk - 2, art. 17 § 1 pkt 6 kpk - 15, z innych przyczyn - 4.

⁶⁸ Z czego na podstawie: art. 17 § 1 pkt 1 i 2 kpk - 25, art. 17 § 1 pkt 3 kpk - 3, art. 17 § 1 pkt 6 kpk - 6, z innych przyczyn - 2.

⁶⁹ Z czego na podstawie: art. 17 § 1 pkt 1 i 2 kpk - 13, art. 17 § 1 pkt 3 kpk - 2, art. 17 § 1 pkt 6 kpk - 10, z innych przyczyn - 2.

⁷⁰ Z czego na podstawie: art. 17 § 1 pkt 1 i 2 kpk - 7, art. 17 § 1 pkt 3 kpk - 1, art. 17 § 1 pkt 6 kpk - 4, z innych przyczyn - 1.

⁷¹ Z czego na podstawie: art. 17 § 1 pkt 1 i 2 kpk - 3, art. 17 § 1 pkt 6 kpk - 2, z innych przyczyn - 2.

⁷² Z czego na podstawie: art. 17 § 1 pkt 1 i 2 kpk - 3, art. 17 § 1 pkt 3 kpk - 2.

⁷³ Na podstawie: art. 17 § 1 pkt 1 i 2 kpk.

⁷⁴ Na podstawie art. 17 § 1 pkt 6 kpk.

⁷⁵ Na podstawie art. 17 § 1 pkt 6 kpk.

w stosunku do 14 osób, w 2002 r. – w stosunku do dwóch osób, w 2023 r. w stosunku do jednej osoby i w I połowie 2024 r. – w stosunku do pięciu osób.

W 2021 r. sąd orzekł DPO w stosunku do 180 osób, w 2022 r. – w stosunku do 242 osób, w 2023 r. – w stosunku do 132 osób i w I połowie 2024 r. – w stosunku do 91 osób. W 2021 r. sąd orzekł karę grzywny w stosunku do 381 osób, w 2022 r. – w stosunku do 457 osób, w 2023 r. – w stosunku do 287 osób i w I połowie – w stosunku do 154 osób.

W 2021 r. sąd orzekł karę pozbawienia wolności w zawieszeniu w stosunku do trzech osób i karę ograniczenia wolności w stosunku do czterech osób, w 2022 r. karę pozbawienia wolności w stosunku do jednej osoby i karę ograniczenia wolności w stosunku do dwóch osób, w 2023 r. karę pozbawienia wolności w zawieszeniu w stosunku do jednej osoby i w I połowie – karę ograniczenia wolności w stosunku do jednej osoby.

(akta kontroli str. 1278)

Należności publiczno- prawne w sprawach o wykroczenia skarbowe wyniosły w 2021 r. – 32 643 677 tys. zł, w 2022 r. – 26 416 943 tys. zł, w 2023 r. – 27 403 525 tys. zł, I połowa 2024 r. – 7 054 381 tys. zł. Wysokość kar grzywien za wykroczenia skarbowe wyniosła w 2021 r. – 1 075 752 tys. zł (w tym: po akcie oskarżenia – 1 041 030 tys. zł i w trybie DPO – 34 722 tys. zł), w 2022 r. – 914 673 tys. zł (w tym: po akcie oskarżenia – 864 472 tys. zł i w trybie DPO – 50 201 tys. zł), w 2023 r. – 554 900 tys. zł (w tym: po akcie oskarżenia – 532 500 tys. zł i w trybie DPO – 22 400 tys. zł) i w I połowie 2024 r. – 210 900 tys. zł (w tym: po akcie oskarżenia – 207 900 tys. zł i trybie DPO – 3 000 tys. zł).

Należności publiczno-prawne w sprawach o przestępstwa skarbowe wyniosły w 2021 r. – 21 429 947 tys. zł, w 2022 r. – 37 495 673 tys. zł, w 2023 r. – 16 518 992 tys. zł, I połowa 2024 r. – 17 493 273 tys. zł. Wysokość kar grzywien za wykroczenia skarbowe wyniosła w 2021 r. – 1 884 635 tys. zł (w tym: po akcie oskarżenia – 1 449 075 tys. zł i w trybie DPO – 435 560 tys. zł), w 2022 r. – 2 218 247 tys. zł (w tym: po akcie oskarżenia – 1 514 930 tys. zł i w trybie DPO – 703 317 tys. zł), w 2023 r. – 1 373 379 tys. zł (w tym: po akcie oskarżenia – 942 445 tys. zł i w trybie DPO – 430 934 tys. zł) i w I połowie 2024 r. – 708 436 tys. zł (w tym: po akcie oskarżenia – 407 380 tys. zł i trybie DPO – 301 056 tys. zł).

Na podstawie danych zawartych w systemie informatycznych ESKS2 nie było możliwe ustalenie uiszczonych należności w toku postępowania karnego. Nie było możliwe również ustalenie uiszczonych i należnych kar grzywny. Możliwe było jedynie założenie wartości uszczupień i uiszczonych grzywien w przypadku DPO, gdyż warunkiem skutecznego złożenia wniosku w trybie DPO jest uiszczenie należności publicznoprawnej i ustalonej w trakcie negocjacji kary grzywny.

(akta kontroli str. 1279-1280)

Odnosnie do braku danych w zakresie kwot należności publicznoprawnych uiszczonych i należnych Z-ca Dyrektora IAS wyjaśnił, że obsługiwany program w sprawach karnych skarbowych ESKS2 nie zawiera danych dotyczących wysokości kwot uiszczonych i należnych, dlatego brak jest możliwości pozyskania i przekazania danych w tym zakresie. Informacje o kwotach uiszczonych i należnych są gromadzone w aktach sprawy, a wartość tych kwot zmienia się i jest monitorowana w toku postępowania przygotowawczego. Dane przekazane w zestawieniu dotyczącym należności publicznoprawnych w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe zawierają wysokość narażonych lub uszczuplonych należności publicznoprawnych za poszczególne okresy. Dane te zostały pozyskane z obsługiwanego programu ESKS2, gdzie należy ujawnić te wartości w każdej prowadzonej sprawie. Jest to jedyna informacja w tym zakresie, której wprowadzenia wymaga system ESKS2.

(akta kontroli str. 2293-2301)

Według stanu na 17 stycznia 2023 r. (tj. dzień przejścia spraw przez Naczelnika US Kraków-Stare Miasto) z 334 spraw o wykroczenia skarbowe przekazanych naczelnikowi wyznaczonego urzędu skarbowego, w przypadku 72 spraw zbliżał się okres przedawnienia karalności czynów (termin mijał 31 marca 2023 r.), natomiast w żadnej na 301 przekazanych spraw o przestępstwa skarbowe nie zbliżał się okres przedawnienia karalności czynów.

(akta kontroli str. 1122-1154, 2177-2179)

Według stanu na 17 stycznia 2023 r. nie było spraw o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe, w których nastąpiło przedawnienie karalności czynów.

(akta kontroli str. 1122-1154, 2177-2179)

W 2021 r. na 849 dochodzeń w sprawach o wykroczenia skarbowe: 343 dochodzenia trwały do 2 miesięcy (40,4%), 379 postępowań powyżej 2 miesięcy do 6 miesięcy (44,6%), 93 postępowania powyżej 6 miesięcy do 1 roku (11%) i 34 postępowania powyżej 1 roku (11%). W 2022 r. spośród 813 dochodzeń w sprawach o wykroczenia skarbowe czas ich trwania wynosił do 2 miesięcy w 409 przypadkach (50,3%), powyżej 2 miesięcy do 6 miesięcy w 285 przypadkach (35,2%), powyżej 6 miesięcy do 1 roku w 71 przypadkach (8,7%) i powyżej 1 roku w 48 przypadkach (8,7%).

Według stanu na 17 stycznia 2023 r. spośród 332 dochodzeń w sprawach o wykroczenia skarbowe czas ich trwania wynosił do 2 miesięcy w 171 przypadkach (51,5%), powyżej 2 miesięcy do 6 miesięcy w 111 przypadkach (33,4%), powyżej 6 miesięcy do 1 roku w 31 przypadkach (9,3%) i powyżej 1 roku w 19 przypadkach (5,7%).

W 2023 r. na 334 dochodzenia w sprawach o wykroczenia skarbowe: 171 (51,1%) dochodzeń trwało do 2 miesięcy, 112 (33,5%) powyżej 2 miesięcy do 6 miesięcy, 32 (9,6%) powyżej 6 miesięcy do 1 roku i 19 (5,7%) powyżej 1 roku.

W I połowie 2024 r. spośród 161 dochodzeń w sprawach o wykroczenia skarbowe czas ich trwania wynosił do 2 miesięcy w 84 przypadkach (52,2%), powyżej 2 miesięcy do 6 miesięcy w 59 przypadkach (36,6%), powyżej 6 miesięcy do 1 roku w 12 przypadkach (7,5%) i powyżej 1 roku w sześciu przypadkach (3,7%).

W 2021 r. na 452 postępowania przygotowawcze w sprawach o przestępstwa skarbowe: 159 (35,2%) postępowań trwało do 3 miesięcy, 183 (40,5%) powyżej 3 miesięcy do 1 roku i 110 (24,3%) powyżej 1 roku.

W 2022 r. spośród 646 postępowań przygotowawczych w sprawach o przestępstwa skarbowe czas ich trwania wynosił do 3 miesięcy w 252 przypadkach (39%), powyżej 3 miesięcy do 1 roku w 235 przypadkach (36,4%) i powyżej 1 roku w 159 przypadkach (24,6%).

Według stanu na 17 stycznia 2023 r. spośród 358 postępowań przygotowawczych w sprawach o przestępstwa skarbowe czas ich trwania wynosił do 3 miesięcy w 145 przypadkach (40,5%), powyżej 3 miesięcy do 1 roku w 114 przypadkach (31,8%) i powyżej 1 roku w 99 przypadkach (27,7%).

W 2023 r. na 360 postępowań przygotowawczych w sprawach o przestępstwa skarbowe: 145 postępowań trwało do 3 miesięcy (40,3%), 115 postępowań powyżej 3 miesięcy do 1 roku (31,9%) i 100 postępowań powyżej 1 roku (27,8%).

W I połowie 2024 r. spośród 187 postępowań przygotowawczych w sprawach o przestępstwa skarbowe czas ich trwania wynosił do 3 miesięcy w 83 przypadkach (44,4%), powyżej 3 miesięcy do 1 roku w 64 przypadkach (34,2%) i powyżej 1 roku w 40 przypadkach (21,4%).

(akta kontroli str. 1281)

Według danych na 17 stycznia 2023 r. ⁷⁶ pracownicy komórek SSK mieli przydzielone średnio na osobę 11 spraw o wykroczenia skarbowe (najwięcej 44 sprawy) i 17 spraw o przestępstwa skarbowe (najwięcej 57 spraw).

(akta kontroli str. 1276)

⁷⁶ Data przejście do prowadzenia spraw przez Naczelnika US Kraków-Stare Miasto, tj. naczelnika wyznaczonego urzędu.

Do oceny osiągnięcia efektów centralizacji komórek spraw karnych skarbowych przeprowadzono badanie na próbie pięciu oskarżycieli skarbowych scentralizowanych komórek SKK⁷⁷ w latach 2022–2024 (I połowa) i w odniesieniu dla okresu przed centralizacją (2022 r.) oraz po centralizacji (2023 r., I połowa 2024 r.). Do szczegółowego badania wg osądu kontrolera wybrano po 10 zakończonych spraw prowadzonych przez wytypowanych pięciu oskarżycieli skarbowych⁷⁸.

W 2022 r. i w latach 2023–2024 (I połowa) oskarżycielom skarbowym powierzono do realizacji łącznie 177 i 200 spraw, tj. odpowiednio: pierwszemu oskarżycielowi skarbowemu z US Kraków-Stare Miasto (tj. urzędu wyznaczonego) – 56 spraw (w tym zakończono: 50) i 33 sprawy (w tym zakończono: 32), drugiemu oskarżycielowi skarbowemu z tego urzędu – 68 spraw (w tym zakończono: 67) i 34 sprawy (w tym zakończono: 22), oskarżycielowi skarbowemu z US w Gorlicach – 14 spraw (w tym zakończono: 11) i 37 spraw (w tym zakończono: 15) oraz oskarżycielowi skarbowemu z US w Nowym Targu – 11 spraw (w tym zakończono: 11) i 40 spraw (w tym zakończono: 34) oraz oskarżycielowi skarbowemu z US w Myślenicach: 28 spraw (w tym zakończono: 28) i 56 spraw (w tym zakończono: 20).

W przypadku pierwszego oskarżyciela skarbowego z US Kraków-Stare Miasto badaniem objęto w 2022 r. pięć spraw z rejestru RMW, natomiast w latach 2023–2024 (I połowa) cztery sprawy z rejestru RKS i jedną z rejestru RMW.

W 2022 r. czas od otrzymania sprawy do realizacji do podjęcia pierwszej czynności w sprawie (w przypadku pięciu spraw z rejestru RMW) wynosił od poniżej jednego miesiąca do trzech miesięcy, natomiast w latach 2023–2024 (I połowa) od poniżej jednego miesiąca do trzech miesięcy od otrzymania spraw do realizacji do wszczęcia postępowania przygotowawczego (w przypadku czterech spraw z rejestru RKS) i pięciu miesięcy od otrzymania sprawy do realizacji do podjęcia pierwszej czynności w sprawie (w przypadku jednej sprawy z rejestru RMW).

W 2022 r., na pięć zbadanych spraw (RMW), trzy były prowadzone w ramach postępowania o wykroczenie skarbowe i zakończyły się nałożeniem kary grzywny w drodze mandatu karnego, natomiast w dwóch – odstąpieniem od wszczęcia postępowania, w tym w jednym z uwagi na przedawnienie karalności czynu. Tym samym w tym okresie w badanych sprawach nie prowadzono postępowań w formie dochodzenia lub śledztwa. Z kolei w latach 2023–2024 (I połowa), na pięć zbadanych spraw, jedną prowadzono w formie postępowania mandatowego zakończonego nałożeniem kary grzywny w drodze mandatu karnego (RMW), a w czterech w formie dochodzenia w sprawach o przestępstwo skarbowe (RKS), które w trzech sprawach zakończyły się skierowaniem do sądu wniosku o udzielenie zezwolenia na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności (dalej: *DPO*), a w jednym – skierowaniem aktu oskarżenia.

W 2022 r. w trzech sprawach o wykroczenie skarbowe jedną prowadzono – do dwóch miesięcy, a dwie – od dwóch do sześciu miesięcy, z kolei w latach 2023–2024 (I połowa) jedną sprawę o wykroczenie skarbowe prowadzono – od dwóch do sześciu miesięcy, natomiast w czterech o przestępstwo skarbowe, jedną – do trzech miesięcy, a trzy – od trzech miesięcy do roku.

⁷⁷ Dwóch świadczących pracę w siedzibie urzędu wyznaczonego w IAS w Krakowie w zakresie prowadzenia spraw karnych skarbowych, tj. w Urzędzie Skarbowym Kraków-Stare Miasto oraz trzech świadczących pracę w siedzibach trzech urzędów niewyznaczonych najbardziej oddalonych od siedziby urzędu wyznaczonego, tj. w US w Golicach, w US w Nowym Targu oraz w US w Myślenicach.

⁷⁸ Dla każdego z pięciu oskarżycieli skarbowych do szczegółowego badania wg osądu kontrolera wybrano sprawy z okresu 2022-2024 (I połowa) w następujący sposób: po pięć spraw z 2022 r., po trzy z 2023 r. oraz po dwie z 2024 r. (I połowa), proporcjonalnie do ilości spraw wykazanych w poszczególnych rejestrach (RKS, RMW, EMS i RSP), tj. w sumie po 10 spraw przypadających na jednego oskarżyciela skarbowego. W przypadku oskarżyciela z US w Nowym Targu, do kontroli w ramach spraw z 2024 r. wykorzystano jedną sprawę z 2023 r., z uwagi na brak innych spraw zakończonych w I połowie 2024 r.

W przypadku drugiego oskarżyciela skarbowego z US Kraków-Stare Miasto badaniem objęto w 2022 r. dwie sprawy z rejestru RKS, dwie z rejestru RMW oraz jedną z rejestru EMS, natomiast w latach 2023–2024 (I połowa) cztery sprawy z rejestru RKS i jedną z rejestru EMS.

W 2022 r. czas od otrzymania sprawy do realizacji do wszczęcia postępowania przygotowawczego wynosił od jednego do dwóch miesięcy (w przypadku dwóch spraw z rejestru RKS), natomiast czas od otrzymania sprawy do realizacji do podjęcia czynności w sprawie od trzech do czterech miesięcy (w przypadku dwóch spraw z rejestru RMW), a w jednej – pięć miesięcy (sprawa z rejestru EMS). Z kolei w latach 2023–2024 (I połowa) czas od otrzymania sprawy do realizacji do wszczęcia postępowania przygotowawczego wynosił od poniżej jednego do 20 miesięcy (w przypadku trzech spraw z rejestru RKS) i poniżej dwóch miesięcy od otrzymania sprawy do realizacji do podjęcia pierwszej czynności w sprawie (w przypadku jednej sprawy z rejestru EMS).

W 2022 r., na pięć zbadanych spraw, jedną prowadzono w formie postępowania mandatowego o wykroczenie skarbowe, które zakończyło się nałożeniem kary grzywny w drodze mandatu karnego (EMS), dwie sprawy w formie dochodzenia o przestępstwo skarbowe, z których jedna zakończyła się skierowaniem do sądu aktu oskarżenia i jedna – skierowaniem do sądu wniosku o zezwolenie na DPO (RKS), natomiast w dwóch – odstąpiono od ukarania w sprawie o wykroczenie skarbowe (RMW). Z kolei w latach 2023–2024 (I połowa), na pięć zbadanych spraw, jedną prowadzono w formie postępowania mandatowego zakończonego nałożeniem kary grzywny w drodze mandatu karnego (EMS), trzy – w formie dochodzenia w sprawach o przestępstwo skarbowe, zakończonych wnioskiem o zezwolenie na DPO (RKS) oraz jedną – o wykroczenie skarbowe, zakończoną umorzeniem postępowania (RKS).

W 2022 r. w dwóch sprawach o przestępstwo skarbowe obie prowadzono w terminie do trzech miesięcy, natomiast jedną o wykroczenie skarbowe – od dwóch do sześciu miesięcy, z kolei w latach 2023–2024 (I połowa) trzy sprawy o przestępstwo skarbowe prowadzono w terminie do trzech miesięcy, natomiast dwie o wykroczenie skarbowe w terminie do dwóch miesięcy.

W przypadku oskarżyciela skarbowego z US w Gorlicach badaniem objęto w 2022 r. trzy sprawy z rejestru RKS i dwie z rejestru RMW, natomiast w latach 2023–2024 (I połowa) również dwie sprawy z rejestru RKS i trzy z rejestru RMW.

W 2022 r. czas od otrzymania sprawy do realizacji do wszczęcia postępowania przygotowawczego wynosił od poniżej dwóch do 15 miesięcy (w przypadku trzech spraw z rejestru RKS), natomiast czas od otrzymania sprawy do realizacji do podjęcia czynności w sprawie od 16 do 31 miesięcy (w przypadku dwóch spraw z rejestru RMW). Z kolei w latach 2023–2024 (I połowa) czas od otrzymania sprawy do realizacji do wszczęcia postępowania przygotowawczego wynosił od poniżej jednego miesiąca do pięciu miesięcy (w przypadku trzech spraw z rejestru RKS), natomiast czas od otrzymania sprawy do realizacji do podjęcia czynności w sprawie od ośmiu do 13 miesięcy (w przypadku dwóch spraw z rejestru RMW).

W 2022 r., na pięć zbadanych spraw, trzy prowadzono w formie dochodzenia (RKS), w tym dwie o wykroczenie skarbowe, jedną o przestępstwo skarbowe, z których wszystkie zakończyły się skierowaniem do sądu aktu oskarżenia, natomiast w dwóch sprawach odstąpiono od wszczęcia postępowania o wykroczenie skarbowe z uwagi na przedawnienie karalności czynów⁷⁹ (RMW). Z kolei w latach 2023–2024 (I połowa), na pięć zbadanych spraw, trzy prowadzono w formie dochodzenia w sprawach o wykroczenie skarbowe (RKS) – zakończonych w dwóch⁸⁰ przypadkach nałożeniem kary grzywny w drodze mandatu karnego, a w jednym – umorzeniem postępowania,

⁷⁹ Tj. RMW 16/2022, RMW 51/2022.

⁸⁰ W sprawie RKS 392/2023 nastąpiło przedawnienie dwóch z trzech czynów objętych zawiadomieniem (przy czym w aktach nie stwierdzono dokumentu/informacji/notatki potwierdzającej odstąpienie o wszczęcia postępowania w tym zakresie).

natomiast w dwóch sprawach o wykroczenie skarbowe (RMW) odstąpiono od wszczęcia postępowania przygotowawczego z uwagi na przedawnienie karalności czynów⁸¹.

W 2022 r. dwie sprawy prowadzone o wykroczenie skarbowe prowadzono w terminie do dwóch miesięcy, natomiast jedną o przestępstwo skarbowe – do trzech miesięcy. Z kolei w latach 2023–2024 (I połowa) trzy sprawy o wykroczenia skarbowe prowadzono w terminie do dwóch miesięcy.

W przypadku oskarżyciela skarbowego z US w Nowym Targu badaniem objęto w 2022 r. pięć spraw z rejestru RKS, natomiast w latach 2023–2024 (I połowa) cztery sprawy z rejestru RKS i jedną z rejestru RMW.

W 2022 r. czas od otrzymania spraw do realizacji do wszczęcia postępowania przygotowawczego (pięć spraw z rejestru RKS) wynosił od poniżej jednego miesiąca do sześciu miesięcy, natomiast w latach 2023–2024 (I połowa) poniżej jednego miesiąca (cztery sprawy z rejestru RKS) i 11 miesięcy od otrzymania sprawy do realizacji do podjęcia pierwszej czynności w sprawie (jedna sprawa z rejestru RMW).

W 2022 r., na pięć zbadanych spraw, wszystkie były prowadzone w formie dochodzenia (RKS), w tym dwie – o wykroczenie skarbowe zakończone nałożeniem kary grzywny w drodze mandatu karnego, a trzy – o przestępstwo skarbowe, z których wszystkie zakończyły się skierowaniem do sądu wniosku o zezwolenie na DPO. Z kolei w latach 2023–2024 (I połowa), na pięć zbadanych spraw, w czterech przypadkach prowadzono sprawę w formie dochodzenia (RKS), w tym jedną w sprawie o wykroczenie skarbowe zakończoną nałożeniem kary grzywny w drodze mandatu karnego, trzy o przestępstwo skarbowe, zakończonych wnioskiem o zezwolenie na DPO, natomiast w jednej odstąpiono od wszczęcia postępowania przygotowawczego z uwagi na przedawnienie karalności czynu (RMW).

W 2022 r. dwie sprawy prowadzone o wykroczenie skarbowe trwały do dwóch miesięcy, natomiast dwie o przestępstwo skarbowe – do trzech miesięcy i jedna – powyżej trzech miesięcy do roku. Z kolei w latach 2023–2024 (I połowa) postępowanie w jednej sprawie o wykroczenie skarbowe trwało do dwóch miesięcy, natomiast w dwóch sprawach o przestępstwo skarbowe – do trzech miesięcy.

W przypadku oskarżyciela skarbowego z US w Myślenicach badaniem objęto w 2022 r. trzy sprawy z rejestru RKS i dwie z rejestru RMW, natomiast w latach 2023–2024 (I połowa) również trzy sprawy z rejestru RKS i dwie z rejestru RMW.

W 2022 r. czas od otrzymania spraw do realizacji do wszczęcia postępowania przygotowawczego (w przypadku dwóch spraw z rejestru RKS) wynosił od jednego miesiąca do trzech miesięcy i poniżej dwóch do czterech miesięcy od otrzymania sprawy do realizacji do podjęcia pierwszej czynności w sprawie (w przypadku jednej sprawy z rejestru RKS i dwóch spraw z rejestru RMW), natomiast w latach 2023–2024 (I połowa) od poniżej jednego miesiąca do dwóch miesięcy (w przypadku dwóch spraw z rejestru RKS) i 15 miesięcy od otrzymania sprawy do realizacji i podjęcia pierwszej czynności w sprawie (w przypadku jednej sprawy z rejestru RKS) oraz od poniżej dwóch do sześciu miesięcy od otrzymania sprawy do realizacji do podjęcia pierwszej czynności w sprawie (dwie sprawy z rejestru RMW).

W 2022 r., na pięć zbadanych spraw, dwie prowadzono w formie dochodzenia (RKS), w tym w po jednej – o wykroczenie skarbowe i przestępstwo skarbowe⁸², i w obu przypadkach zakończyły się skierowaniem do sądu aktu oskarżenia, w jednej sprawie o wykroczenie skarbowe odmówiono wszczęcia postępowania⁸³ (RKS), a dwie prowadzone o wykroczenie skarbowe zakończono nałożeniem kary grzywny w drodze

⁸¹ Tj. RMW 15591, RMW 8722/2024. W sprawie RMW 8722/2024 karalność czynów została przedawniona przed ich ujawnieniem.

⁸² W sprawie RKS 3/2022/1216 na zawiadomieniu o popełnieniu czynu zabronionego widnieje adnotacja oskarżyciela skarbowego o odstąpieniu od wszczęcia postępowania, z uwagi na przedawnienie karalności czynu za okres 01-04.2020 r. (adnotacja bez akceptacji).

⁸³ W sprawie RKS 1/2022/2016 z zawiadomienia organu zewnętrznego wydano postanowienie o odmowie wszczęcia dochodzenia.

mandatu karnego (RMW). Z kolei w latach 2023–2024 (I połowa), na pięć zbadanych spraw, dwie prowadzono w formie dochodzenia (RKS), w tym jedną w sprawie o wykroczenie skarbowe zakończono umorzeniem dochodzenia i jedną w sprawie o przestępstwo skarbowe zakończono wnioskiem o zezwolenie na DPO, w jednej – odmówiono wszczęcia dochodzenia z uwagi na przedawnienie karalności czynu⁸⁴ (RKS), w jednej sprawie prowadzonej o wykroczenie skarbowe nałożono karę grzywny w drodze mandatu karnego (RMW), a w jednej – odstąpiono od wszczęcia postępowania przygotowawczego z uwagi na przedawnienie karalności czynu⁸⁵ (RMW).

W 2022 r., w trzech sprawach o wykroczenie skarbowe, jedną prowadzono – od dwóch do sześciu miesięcy, a dwie – od sześciu miesięcy do roku, natomiast jedną o przestępstwo skarbowe – powyżej trzech miesięcy do roku. Z kolei w latach 2023–2024 (I połowa), w dwóch sprawach o wykroczenie skarbowe, jedną prowadzono – w okresie od dwóch do sześciu miesięcy i jedną – w okresie od 6 miesięcy do roku, natomiast jedną sprawę o przestępstwo skarbowe – do trzech miesięcy.

W czasie nieobecności poszczególnych oskarżycieli skarbowych trwającej jednorazowo powyżej 14 dni kalendarzowych, zastępstwo pełnili pracownicy na stanowiskach:

- w okresie 2022 r. w przypadku nieobecności trwającej: 15 dni kalendarzowych – Zastępcy NUS; 21 dni kalendarzowych – starszego eksperta skarbowego (SKK),
- w latach 2023–2024 (I połowa) w przypadku nieobecności trwającej: 15 dni kalendarzowych – referenta (SKK-2), starszego eksperta skarbowego (SKK-2) oraz oskarżyciela skarbowego (SKK-2); 15 dni kalendarzowych – oskarżyciela skarbowego (SKK-1); 22 dni kalendarzowych – oskarżyciela skarbowego (SKK-3), starszego eksperta skarbowego (SKK-3).

Nieobecności w pracy poszczególnych oskarżycieli skarbowych nie wpłynęły na czas trwania prowadzonych przez nich postępowań przygotowawczych.

(akta kontroli, str. 1302-1313, 1667-1669)

Zagadnienie kwestii nadzoru nad sprawami, w których doszło do przedawnienia karalności czynu została opisana szerzej w obszarze II wystąpienia sekcja *Stwierdzone nieprawidłowości*.

W wyniku wstępnej weryfikacji spraw przekazanych do kontroli w ramach próby dot. pięciu oskarżycieli skarbowych, przed dokonaniem doboru próby stwierdzono, że w przypadku 31 spraw powierzonych do realizacji oskarżycielom skarbowym przekazano również sprawy (podjęte i niepodjęte) zagrożone przedawnieniem z końcem 2024 r. (co zostało potwierdzone przez ICS), które zostały zwrócone w celu umożliwienia ich realizacji.

(akta kontroli, str. 1299-1301)

W przedmiotowej kwestii Z-ca Dyrektora IAS wyjaśnił, że działając w ramach nadzoru, pismem z dnia 19 grudnia 2024 r. wystąpił do Naczelnika Urzędu Skarbowego Kraków-Stare Miasto z zapytaniem, czy we wskazanych materiałach spraw, zarejestrowanych w systemie ESKS pod sygnaturą RMW, zostało wydane postanowienie o wszczęciu dochodzenia; jeżeli tak, to kiedy i pod jaką sygnaturą. Z kolei w odpowiedzi na powyższe Naczelnik wskazanego urzędu przedłożył tabelę, w której enumeratywnie do każdej sprawy zarejestrowanej pod sygnaturą RMW podana została data przedawnienia karalności czynu zabronionego oraz data wszczęcia postępowania przygotowawczego zarejestrowanego pod nową sygnaturą RKS. W przypadku czterech spraw stwierdzono, że niektóre czyny zabronione opisane w RMW przedawniają się w terminie późniejszym niż w dniu 31.12.2024 r., z kolei pozostałe sprawy zostały przez finansowy organ postępowania przygotowawczego wszczęte w grudniu 2024 r. oraz wydane zostało postanowienie o przedstawieniu zarzutów ustalonym osobom

⁸⁴ W sprawie RKS 149/2023 z zawiadomienia organu zewnętrznego wydano postanowienie o odmowie wszczęcia dochodzenia – karalność czynu została przedawniona przed wpływem materiałów do US.

⁸⁵ W sprawie RMW 13999/2023 na zawiadomieniu o popełnieniu czynu zabronionego widnieje adnotacja oskarżyciela skarbowego o odstąpieniu od wszczęcia postępowania, z uwagi na przedawnienie karalności czynu (adnotacja bez akceptacji).

podejrzany o popełnienie opisanego czynu zabronionego. Jednocześnie Z-ca Dyrektora IAS w Krakowie wyjaśnił, że wobec nowelizacji art. 313 k.p.k. po sporządzeniu do ustalonej osoby zarzutu popełnienia czynu zabronionego postępowanie przygotowawcze prowadzone dotąd w fazie *in rem* przechodzi w fazę *ad personam*, co z kolei wprost rzutuje na przedłużenie terminu karalności danego czynu zabronionego, wobec czego 27 spraw nie uległo przedawnieniu z dniem 31 grudnia 2024 r., z uwagi na sporządzenie w nich postanowień o przedstawieniu zarzutów. Jednocześnie Z-ca Dyrektora IAS wyjaśnił, że Dyrektora IAS w Krakowie w dążeniu do zminimalizowania w przyszłości przypadków przedawniania karalności czynu zabronionego zintensyfikuje czynności nadzorcze w tym obszarze oraz zadeklarował, że będzie to realizowane m.in. poprzez zobowiązanie Naczelnika urzędu wyznaczonego do cyklicznych, kwartalnych kontroli funkcjonalnych w obszarze materiałów spraw/zawiadomień rejestrowanych w Rejestrze Materiałów Własnych w systemie ESKS wraz z obowiązkiem powiadamiania o ich wynikach Dyrektora Izby. Niezależnie od powyższego przedmiotowe sprawy zarejestrowane w systemie ESKS w rejestrze RMW zostaną również objęte systematycznym, stałym nadzorem z poziomu Izby.

(akta kontroli, str. 1817-1888, 1921-1958)

1.6. Jak wyjaśnił Dyrektor IAS nie odnotowano problemów merytorycznych czy proceduralnych w realizacji zadań w nowej strukturze. Wpływ na powyższe miały rozwiązania podjęte w trakcie procesu centralizacji, jak i wzmożona praca i starania całego zespołu osób odpowiedzialnych w strukturze Izby. Ewentualne kwestie merytoryczne czy proceduralne rozwiązywane są na bieżąco i bezproblemowo.

(akta kontroli str. 2253-2271)

Stwierdzone
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie stwierdzono następującą nieprawidłowość:

W przypadku dwóch urzędów skarbowych (spośród 28 z terenu województwa małopolskiego), tj. Małopolskiego Urzędu Skarbowego w Krakowie i Urzędu Skarbowego w Nowym Targu, regulaminy organizacyjne uwzględniające zmiany wynikające z procesu centralizacji komórek spraw karnych skarbowych zostały wprowadzone z opóźnieniem wynoszącym odpowiednio cztery i pięć miesięcy.

Zarządzeniem Nr 29 Dyrektora IAS z 26 kwietnia 2023 r. został wprowadzony regulamin organizacyjny MUS, obowiązujący od dnia podpisania ww. zarządzenia. Zarządzeniem Nr 26 z dnia 18 kwietnia 2023 r., wprowadzono regulamin organizacyjny US w Nowym Targu, który obowiązywał od 15 maja 2023 r.

(akta kontroli str. 320-380)

W związku z wprowadzoną na mocy rozporządzenia zmieniającego centralizacją komórek spraw karnych skarbowych, z dniem 1 stycznia 2023 r. komórki SSK funkcjonować miały jedynie w urzędach skarbowych wyznaczonych do prowadzenia spraw karnych skarbowych.

W kwestii nienadania US w Nowym Targu oraz MUS nowego regulaminu organizacyjnego od stycznia 2023 r. (w związku z wprowadzoną reorganizacją IAS) Z-ca Dyrektora IAS wyjaśnił, że Zarządzeniem Nr 29 Dyrektora IAS w Krakowie z 26 kwietnia 2023 r. został wprowadzony regulamin organizacyjny Małopolskiego Urzędu Skarbowego w Krakowie, obowiązujący od dnia podpisania ww. zarządzenia. Przedmiotowy regulamin wymagał akceptacji Ministra Finansów, o co Dyrektor IAS zwrócił się do MF wnioskiem z 28 lutego 2023 r. Przedłożony do MF projekt regulaminu organizacyjnego MUS zakładał zmiany w organizacji jednostek Krajowej Administracji Skarbowej zgodnie z zarządzeniem MF z 22 grudnia 2022 r. Wyżej wymienione zarządzenie zakładało, że naczelnicy urzędów prześlą projekty regulaminów do Izb do 7 grudnia 2022 r., z związku z czym naczelnik MUS przedłożył terminowo (7 grudnia 2022 r.) wniosek o nadanie regulaminu organizacyjnego wraz z jego projektem. W trakcie procedowania projektu regulaminu MUS Naczelnik MUS przedłożył 31 stycznia

2023 r. korektę projektu wraz z wnioskiem uzupełniającym wniosek o nadanie regulaminu z 7 grudnia 2022 r. Ostateczny projekt regulaminu organizacyjnego MUS został przekazany do MF wnioskiem Dyrektora IAS z 28 lutego 2023 r. i zaakceptowany przez MF 24 kwietnia 2023 r. Podobnie Naczelnik US w Nowym Targu 7 grudnia 2022 r. przedłożył projekt regulaminu organizacyjnego i zwrócił się do Dyrektora IAS w Krakowie z wnioskiem o jego nadanie. W trakcie procedowania regulaminu, Naczelnik US w Nowym Targu nadesłał korekty projektu regulaminu (20 grudnia 2022 r., 13 stycznia 2023 r.). Projekty zostały wycofane do kolejnej korekty - wniosek US z 26 lutego 2023 r. Regulamin organizacyjny US w Nowym Targu wymagał akceptacji Ministra Finansów. Ostatecznie, Dyrektor IAS w Krakowie zwrócił się do MF z wnioskiem o nadanie regulaminu US w Nowym Targu 27 lutego 2023 r. i uzyskał ją 12 kwietnia 2023 r. Akceptacja MF była podstawą do wydania zarządzenia wprowadzającego regulamin US w Nowym Targu (Zarządzenie Nr 26 z dnia 18 kwietnia 2023 r.), który wszedł w życie od 15 maja 2023 r. Należy zauważyć, że zarządzenie MF z 2 grudnia 2022 r. nie narzuca terminu wejścia w życie regulaminów urzędów skarbowych, a jedynie określa termin na przesłanie projektów regulaminów do Dyrektora IAS.

(akta kontroli str. 2253-2271)

NIK zwraca uwagę, że z dniem 1 stycznia 2023 r. komórki spraw karnych skarbowych mogły być tworzone jedynie w strukturze organizacyjnej urzędu skarbowego wyznaczonego do prowadzenia tych spraw (Urząd Skarbowy Kraków-Stare Miasto), co zostało również zapisane w § 1 ust 1c statutu urzędu skarbowego obowiązującego do 1 stycznia 2023 r.

OCENA CZĄSTKOWA

IAS przygotowała się organizacyjnie i kadrowo do realizacji procesu centralizacji komórek spraw karnych skarbowych, wykonując wszystkie działania rekomendowane przez Ministerstwo Finansów. Zastrzeżenia NIK dotyczą niedostosowania od 1 stycznia 2023 r. regulaminów organizacyjnych dwóch spośród 28 urzędów skarbowych z terenu województwa małopolskiego. Skoordinowano i monitorowano przebieg reorganizacji, w tym monitorowano stopień realizacji określonego centralnie miernika w tym zakresie. Badanie spraw prowadzonych przez pięciu oskarżycieli skarbowych wykazało bardziej zrównoważone obciążenie pracą poszczególnych stanowisk (z wyłączeniem spraw z ustawy o rachunkowości) przydzielanych do realizacji w scentralizowanych komórkach SKK w latach 2023–2024 (I połowa), w stosunku do roku 2022 r. (tj. przed okresem centralizacji). Podczas nieobecności oskarżycieli skarbowych, trwających powyżej 14 dni kalendarzowych w latach 2023–2024 (I połowa), zastępstwo pełnili pracownicy komórek karnych skarbowych, co mogło mieć pozytywny wpływ na realizację zadań nieobecnych referentów.

OBSZAR

2. Nadzór dyrektora IAS nad prowadzeniem postępowań przygotowawczych w sprawach karnych skarbowych

Opis stanu faktycznego

2.1. W latach 2021–2024 (I połowa) Dyrektor IAS nadzorował łącznie 2 520 postępowań przygotowawczych o przestępstwa skarbowe (w tym: w 2021 r. – 842, w 2022 r. – 807, w 2023 r. – 486 i I połowie 2024 r. – 385) oraz 2 571 postępowań przygotowawczych o wykroczenia skarbowe (w tym: w 2021 r. – 1 108, w 2022 r. – 865, w 2023 r. – 376 i I połowa 2024 r. – 222).

Prokurator nadzorował 78 postępowań (w tym: w 2021 – 22, w 2022 r. – 29, w 2023 r. – 17 i w I połowie 2024 r. – 10).

W okresie objętym kontrolą do dyrektora IAS wpłynęło łącznie 1597 wniosków/pism w sprawie przedłużenia postępowań przygotowawczych o przestępstwa skarbowe, z czego 1590 postępowań zostało przedłużonych, a w 7 przypadkach Dyrektor IAS zdecydował o odmowie przedłużenia postępowania (w tym: w 2021 r. – 578 wniosków w sprawie przedłużenia postępowania, we wszystkich przypadkach postępowania zostały przedłużone, w 2022 r. – 496 wniosków, z czego 492 przypadkach przedłużono

postępowanie, a w czterech Dyrektor IAS odmówił przedłużenia postępowania, w 2023 r. – 346 wniosków, z czego 344 przypadkach przedłużono postępowanie, a dwóch Dyrektor IAS odmówił przedłużenia postępowania oraz w I połowie 2024 r. – 177 wniosków, z czego: 176 przypadkach przedłużono postępowania i jednym przypadku odmówiono przedłużenia postępowania).

Przedłużenia postępowań o przestępstwa skarbowe na okres do 1 roku w 2021 r. wystąpiły w 222 przypadkach, w 2022 r. – 181, w 2023 r. – 139, w I połowie 2024 r. – 105.

Przedłużenia postępowań na dalszy czas oznaczony w 2021 r. wystąpiły w 356 przypadkach, w 2022 r. – 311, w 2023 r. – 205, w I połowie 2024 r. – 71.

Liczba postępowań o przestępstwa skarbowe, w których Dyrektor IAS przedłużył postępowanie na okres do 1 roku, wyniosła: w 2021 r. - 151, w 2022 r. – 117, w 2023 r. - 95 i w I połowie 2024 r. – 65. Liczba postępowań przedłużonych na dalszy czas oznaczony wyniosła: w 2021 r. – 142, w 2022 r. – 62, w 2023 r. – 40, w I połowie 2024 r. -13.

Postępowania przedłużano na dalszy czas oznaczony w 2021 r. 356 razy, w 2022 r. – 330, w 2023 r. – 233 i w I połowie 2024 r. - 73 razy.

W okresie objętym kontrolą do dyrektora IAS wpłynęło łącznie 1 342 wnioski/pisma w sprawie przedłużenia postępowań przygotowawczych o wykroczenia skarbowe. Wszystkie postępowania zostały przedłużone (w tym: w 2021 r. – 583, w 2022 r. – 422, w 2023 r. – 226 oraz w I połowie 2024 r. – 111).

Przedłużenia postępowań o wykroczenia skarbowe na okres 1 roku wystąpiły w 2021 r. w 397 przypadkach, w 2022 r. – w 284, w 2023 r. – w 156, w I połowie 2024 r. – w 97. Przedłużenia postępowań na dalszy czas oznaczony w 2021 r. wystąpiły w 186 przypadkach, w 2022 r. – w 138, w 2023 r. – w 70, w I połowie 2024 r. – w 14.

Liczba postępowań o wykroczenia skarbowe, w których Dyrektor IAS przedłużył postępowanie na okres do 1 roku, wyniosła w 2021 r. - 261, w 2022 r. – 153, w 2023 r. – 90 i w I połowie 2024 r. – 60. Liczba postępowań przedłużonych na dalszy czas oznaczony wyniosła: w 2021 r. – 54, w 2022 r. – 25, w 2023 r. – osiem, w I połowie 2024 r. -pięć.

Postępowania przedłużano na dalszy czas oznaczony w 2021 r. 186 razy, w 2022 r. – 172, w 2023 r. – 70 i w I połowie 2024 r. - 14 razy.

W latach 2021–I połowa 2024 r.:

a) w sprawach o przestępstwa skarbowe:

- w przypadku 125 postanowień o odmowie wszczęcia dochodzenia wydanych przez naczelników podległych urzędów skarbowych/naczelnika urzędu wyznaczonego, przekazanych do zatwierdzenia przez Dyrektora IAS, w 111 przypadkach Dyrektor IAS zatwierdził postanowienie, a w 14 przypadkach odmówił zatwierdzenia postanowienia⁸⁶;
- w przypadku 58 postanowień o zawieszeniu dochodzenia wydanych przez naczelników podległych urzędów skarbowych/naczelnika urzędu wyznaczonego, przekazanych do zatwierdzenia przez Dyrektora IAS, w 33 przypadkach Dyrektor IAS zatwierdził postanowienie, a w 25 przypadkach odmówił zatwierdzenia postanowienia⁸⁷;

⁸⁶ W tym: w 2021 r. – na 27 postanowień o odmowie wszczęcia dochodzenia: w 24 przypadkach Dyrektor IAS zatwierdził postanowienia, a w trzech przypadkach odmówił zatwierdzenia, w 2022 r. – na 28 postanowień o odmowie wszczęcia dochodzenia, z czego: w 27 przypadkach Dyrektor IAS zatwierdził postanowienie, a w jednym przypadku odmówił zatwierdzenia, w 2023 r. na 35 postanowień o odmowie wszczęcia dochodzenia: w 32 przypadkach Dyrektor IAS zatwierdził postanowienie, a w trzech przypadkach odmówił zatwierdzenia oraz w I połowie 2024 r. – na 35 postanowień o odmowie wszczęcia dochodzenia: w 28 przypadkach Dyrektor IAS zatwierdził postanowienia, a w siedmiu przypadkach odmówił zatwierdzenia postanowienia.

⁸⁷ W tym: w 2021 r. – 31 postanowień o zawieszeniu dochodzenia, z czego: w 16 przypadkach Dyrektor IAS zatwierdził postanowienia, a w 15 przypadkach odmówił zatwierdzenia postanowienia, w 2022 r. – 20 postanowień o zawieszeniu dochodzenia, z czego: w 11 przypadkach Dyrektor IAS zatwierdził postanowienie, a w dziewięciu przypadkach odmówił zatwierdzenia postanowienia, w 2023 r. – 6 postanowień o zawieszeniu dochodzenia, we wszystkich przypadkach Dyrektor IAS zatwierdził postanowienie oraz w I połowie 2024 r. – jedno postanowienie o zawieszeniu dochodzenia, Dyrektor IAS odmówił zatwierdzenia postanowienia.

- w przypadku 179 postanowień o umorzeniu dochodzenia wydanych przez naczelników podległych urzędów skarbowych/naczelnika urzędu wyznaczonego, przekazanych do zatwierdzenia przez Dyrektora IAS, w 147 przypadkach Dyrektor IAS zatwierdził postanowienie, a w 32 przypadkach odmówił zatwierdzenia postanowienia⁸⁸;
- b) w sprawach o wykroczenia skarbowe:
 - w przypadku 109 postanowień o odmowie wszczęcia dochodzenia: w 85 przypadkach Dyrektor IAS zatwierdził postanowienie, a w 24 przypadkach odmówił zatwierdzenia postanowienia⁸⁹;
 - w przypadku trzech postanowień o zawieszeniu postępowania wydanych przez naczelników podległych urzędów skarbowych/naczelnika urzędu wyznaczonego przekazanych do zatwierdzenia przez Dyrektora IAS Dyrektor IAS odmówił zatwierdzenia postanowienia⁹⁰;
 - w 105 postanowień o zawieszeniu dochodzenia wydanych przez naczelników podległych urzędów skarbowych/naczelnika urzędu wyznaczonego przekazanych do zatwierdzenia przez Dyrektora IAS: w 96 przypadkach Dyrektor IAS zatwierdził postanowienie, a w dziewięciu przypadkach odmówił zatwierdzenia postanowienia⁹¹.

W okresie objętym kontrolą nie zostały wniesione do Dyrektora IAS żadne zażalenia na postanowienia o odmowie wszczęcia dochodzenia za przestępstwa i wykroczenia skarbowe. W 2021 r. wniesione zostało jedno zażalenie na postanowienie o zawieszeniu dochodzenia za przestępstwo skarbowe, które zostało skierowane do sądu, oraz jedno zażalenie na postanowienie o umorzeniu dochodzenia za przestępstwo skarbowe. Dyrektor IAS jedno zażalenie uwzględnił, a jednego nie uwzględnił.

W latach 2021–I połowa 2024 do Dyrektora IAS wpłynęły dwa wnioski/pisma w sprawie wyłączenia finansowego organu prowadzącego postępowanie przygotowawcze, w przypadku których wyłączono finansowy organ prowadzący postępowanie przygotowawcze.

W systemie elektronicznym ESKS2 nie było informacji w zakresie liczby przypadków, w których Dyrektor IAS objął nadzorem czynności wykonywane w trybie art. 307 KPK (art. 326 § 1 zdanie drugie KPK).

W latach 2021–I połowa 2024, Dyrektor IAS zaznajamiał się z zamierzeniami prowadzącego postępowanie łącznie w 734 sprawach postępowań przygotowawczych

⁸⁸ W tym: w 2021 r. – 57 postanowień o umorzeniu dochodzenia, z czego: w 43 przypadkach Dyrektor IAS zatwierdził postanowienia, a w 14 przypadkach odmówił zatwierdzenia postanowienia, w 2022 r. – 60 postanowień o umorzeniu dochodzenia, z czego: w 49 przypadkach Dyrektor IAS zatwierdził postanowienie, a w 11 przypadkach odmówił zatwierdzenia postanowienia, w 2023 r. – 43 postanowienia o umorzeniu dochodzenia, z czego: w 40 przypadkach Dyrektor IAS zatwierdził postanowienie, a w trzech przypadkach odmówił zatwierdzenia postanowienia oraz w I połowie 2024 r. – 19 postanowień o zawieszeniu dochodzenia, z czego: 15 przypadkach Dyrektor IAS zatwierdził postanowienia, a w czterech przypadkach odmówił zatwierdzenia postanowienia.

⁸⁹ W tym: w 2021 r. – na 23 postanowienia o odmowie wszczęcia dochodzenia: w 21 przypadkach Dyrektor IAS zatwierdził postanowienia, a w dwóch przypadkach odmówił zatwierdzenia, w 2022 r. – na 12 postanowień o odmowie wszczęcia dochodzenia: w 11 przypadkach Dyrektor IAS zatwierdził postanowienie, a w jednym przypadku odmówił zatwierdzenia, w 2023 r. – na 20 postanowień o odmowie wszczęcia dochodzenia: w 17 przypadkach Dyrektor IAS zatwierdził postanowienie, a w trzech odmówił zatwierdzenia oraz w I połowie 2024 r. – na 54 postanowienia o odmowie wszczęcia dochodzenia: 36 przypadkach Dyrektor IAS zatwierdził postanowienia, a 18 przypadkach odmówił zatwierdzenia postanowienia.

⁹⁰ W 2021 r. – jedno postanowienie o zawieszeniu dochodzenia oraz w 2022 r. – dwa postanowienia o zawieszeniu dochodzenia.

⁹¹ W tym: w 2021 r. – 28 postanowień o zawieszeniu dochodzenia, z czego w 23 przypadkach Dyrektor IAS zatwierdził postanowienia, a w pięciu przypadkach odmówił zatwierdzenia postanowienia, w 2022 r. – 41 postanowień o zawieszeniu dochodzenia, z czego: w 37 przypadkach Dyrektor IAS zatwierdził postanowienie, a w czterech przypadkach odmówił zatwierdzenia postanowienia, w 2023 r. – 27 postanowień o zawieszeniu dochodzenia, we wszystkich przypadkach Dyrektor IAS zatwierdził postanowienie, oraz w I połowie 2024 r. – dziewięć postanowień o zawieszeniu dochodzenia, we wszystkich przypadkach Dyrektor IAS zatwierdził postanowienia.

o przestępstwa skarbowe (w tym: w 2021 r. – w 233 sprawach, w 2022 r. – w 218, w 2023 r. – w 159 i I połowie 2024 r. – w 124) oraz w 671 sprawach postępowań przygotowawczych o wykroczenia skarbowe (w tym: w 2021 r. – w 271 sprawach, w 2022 r. – w 168, w 2023 r. – w 124 i I połowie w zakresie r. – w 108). W systemie informatycznym ESKS 2 nie było danych w zakresie liczby przypadków żądania przez Dyrektora IAS przedstawienia sobie materiałów zebranych w toku postępowania przygotowawczego za przestępstwa i wykroczenia skarbowe, ani przypadków postępowań, w których Dyrektor IAS uczestniczył w czynnościach dokonywanych przez prowadzących postępowanie bądź przejął sprawę do prowadzenia.

W systemie informatycznym ESKS 2 wykazano jeden przypadek, w którym Dyrektor IAS uchylił postanowienie/zarządzenie wydane przez prowadzącego postępowanie przygotowawcze o przestępstwo skarbowe. Nie wystąpiły przypadki prawomocnych umorzonych postępowań przygotowawczych, które zostały przez Szefa KAS wznowione przeciwko osobie, która występowała w charakterze podejrzanego w postępowaniu przygotowawczym za przestępstwa i wykroczenia skarbowe. Nie wystąpiły też przypadki, aby Dyrektor IAS jako organ nadrzędny nad finansowym organem postępowania przygotowawczego przedsięwziął osobiście lub zlecił dokonanie niezbędnych czynności dowodowych w celu sprawdzenia okoliczności uzasadniających wydanie postanowienia o wznowieniu postępowania przygotowawczego przeciwko osobie, która występowała w charakterze podejrzanego. Dyrektor IAS nie korzystał też z innych uprawnień wynikających z art. 122 § 1 pkt 2 KSS.

(akta kontroli str. 1283-1285, 225-2250)

W kwestii niekorzystania przez Dyrektora IAS ze wszystkich przysługujących mu uprawnień w ramach sprawowania nadzoru nad prowadzeniem postępowań przygotowawczych w sprawach o wykroczenia i przestępstwa skarbowe Z-ca Dyrektora IAS wyjaśnił, iż Dyrektor Izby każdorazowo obejmował swoim nadzorem prawidłowość i terminowość czynności wykonywanych przez finansowe organy postępowania przygotowawczego, w przypadku gdy trafiały do niego materiały wraz z postanowieniem o odmowie wszczęcia dochodzenia, celem jego zatwierdzenia. W przypadku stwierdzonych nieprawidłowości w tym zakresie, swoje uwagi i zalecenia Dyrektor IAS ujmował w pismach, w oparciu, o które zwracał materiały do finansowych organów postępowania przygotowawczego. Ponadto Dyrektor Izby każdorazowo obejmował swoim nadzorem prawidłowość i terminowość czynności wykonywanych przez finansowe organy postępowania przygotowawczego, zaznajamiał się z zamierzeniami prowadzącego postępowanie, wskazywał kierunki postępowania w przypadku, gdy trafiały do niego materiały wraz z wnioskami o przedłużenie dochodzeń, postanowieniami o odmowie wszczęcia dochodzenia, o jego zawieszeniu oraz o jego umorzeniu, gdy nie podlegało ono nadzorowi prokuratora. Rozpatrywał również zażalenia na zatwierdzone postanowienia. W ramach sprawowanego nadzoru Dyrektor Izby wydawał postanowienia o przedłużeniu okresu trwania dochodzenia czy postanawiania w przedmiocie rozpatrzenia zażalenia na zatwierdzone postanowienie. Wydano również zarządzenia będące aktami prawa wewnętrznego takie jak np. Instrukcje sporządzania i przekazywania wniosków o wszczęcie postępowania przygotowawczego do Naczelnika Urzędu Skarbowego Kraków-Stare Miasto w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe oraz w sprawach o przestępstwa określone w ustawie o rachunkowości. Natomiast polecenia związane z prawidłowością prowadzonych postępowań przygotowawczych dotyczące oceny zasadności wszczęcia dochodzenia, prawidłowej realizacji kierunku postępowania, prawidłowości przeprowadzenia i udokumentowania dowodów, koncentracji czynności procesowych, prawidłowości przeprowadzenia czynności związanych z przedstawieniem, uzupełnieniem lub zmianą zarzutów, również były wydawane przy okazji wpływu do Działu Spraw Karnych Skarbowych materiałów wraz z wnioskami o przedłużenie dochodzeń, postanowieniami o odmowie wszczęcia dochodzenia, o jego zawieszeniu oraz o jego umorzeniu, a także w przypadku żądania przedstawiania sobie do kontroli

akt spraw zgromadzonych w toku postępowania przygotowawczego. Dyrektor Izby, realizując posiadane uprawnienia w zakresie nadzoru nad podległymi jednostkami, m.in. żądał przedstawiania sobie do kontroli akt spraw zgromadzonych w toku postępowania przygotowawczego. Żądania takie kierowane były do kontrolowanej jednostki w związku z analizą danych obszarów tematycznych np. w obszarze zasadności zawieszenia postępowania przygotowawczego, czy też konieczności podjęcia go do dalszego prowadzenia. Żądane akta spraw kontrolowane były również pod kątem prawidłowości i terminowości realizowania poszczególnych czynności procesowych, jak również wyeliminowania ewentualnych okresów bezczynności w prowadzonym postępowaniu. Dyrektor IAS nadzór realizował poprzez wydawanie szeregu poleceń i wytycznych w zakresie terminowego i prawidłowego wykonywania czynności procesowych zmierzających do wykrycia i ukarania sprawcy czyny zabronionej. Reasumując, Dyrektor Izby kontrolował dane postępowania przygotowawcze na podstawie akt spraw, o które samodzielnie wnioskował na podstawie posiadanych uprawnień, jak również tych, które wpływały do organu nadzoru ze stosownymi wnioskami, lub rozstrzygnięciami merytorycznymi przedkładanymi do zatwierdzenia. Charakter czynności wykonywanych przez referentów spraw, prowadzących w urzędach skarbowych dochodzenia, w sprawach o przestępstwa skarbowe lub wykroczenia skarbowe, nie wymagał od Dyrektora Izby uczestniczenia w tych czynnościach lub osobistego ich przeprowadzenia. W żadnej ze spraw nie zaistniała również potrzeba przejęcia jej do swego prowadzenia przez Dyrektora IAS. W żadnej ze spraw, w których Dyrektor Izby zatwierdzał postanowienie o umorzeniu dochodzenia znajdującego się w fazie *ad personam*, wydanego przez finansowe organy postępowania przygotowawczego nie wystąpiły przesłanki, o których mowa w art. 327 § 2 kpk, w zw. z art. 113 § 1 kks, które uzasadniałyby konieczność osobistego dokonania lub zlecenia dokonania niezbędnych czynności dowodowych, w celu sprawdzenia okoliczności uzasadniających wydanie postanowienia o wznowieniu dochodzenia przeciwko osobie, która występowała w charakterze podejrzanego.

(akta kontroli str. 2225-2250, 2303- 2311)

W pismach przekazujących postanowienia o przedłużeniu postępowania Dyrektor IAS wskazywał jednocześnie m.in. na:

- podawanie właściwej podstawy prawnej w zakresie wykroczenia skarbowego bądź przestępstwa skarbowego,
- dokładny opis czynu (czas, miejsce, sposób popełnienia),
- w przypadku popełnienia czynu w warunkach art. 37 § 1 pkt 3 kks prowadzenie postępowania w formie śledztwa,
- spełnianie warunków dot. dobrowolnego poddania się karze, tj. spłaty całej kwoty zaległości bez rozciągania w czasie, żeby nie doprowadzić do przedawnienia karalności czynu,
- w przypadku wielokrotnego niestawiania się przez podejrzanego na wezwania zwracanie się do prokuratury z wnioskiem o zatrzymanie i przymusowe doprowadzenie do urzędu,
- poddawanie analizie akt sprawy ze względu m.in. na rozbieżności w poszczególnych dokumentach, rozważenie możliwości dopuszczenia dowodu w postępowaniu,
- w przypadkach, gdy postępowanie było objęte nadzorem prokuratorskim (w związku ze skierowaniem podejrzanego na badania przez biegłego lekarza psychiatrę), organem właściwym do wydania postanowienia o przedłużeniu postępowania był właściwy prokurator,
- w przypadku łączenia postępowań przygotowawczych czas rozpoczęcia postępowań liczony jest od daty wszczęcia postępowania wcześniej wszczętego,
- należyte uzasadnienia wniosku o przedłużenie w przypadku postępowań trwających dłużej niż 1 rok (zgodnie z przepisami takie przedłużenie postępowania mogło następować tylko w szczególnie uzasadnionych przypadkach),

- przesyłanie wniosków o przedłużenie postępowania co najmniej na 5 dni przed upływem okresu dochodzenia.

W przypadku zbliżającej się daty przedawnienia karalności czynu przypominano o tym fakcie, a w przypadku zauważenia braków wniosków o przedłużenie postępowania, gdy nie zakończono postępowania, występowano o wyjaśnienie przyczyn „bezczywności” w postępowaniu.

W sytuacjach, gdy Dyrektor IAS nie zatwierdził postanowień o umorzeniu, zawieszeniu postępowania lub o odmowie wszczęcia postępowania wydanych przez organy finansowe, wskazywano na brak podstaw prawnych do wydania takich postanowień, konieczność dalszego prowadzenia postępowania i wykonania wszystkich należnych czynności dowodowych.

(akta kontroli str. 2225-2250)

2.2. W kwestii opracowania wewnętrznych uregulowań i procedur określających tryb i sposób sprawowania przez Dyrektora IAS nadzoru nad prowadzeniem postępowań przygotowawczych w sprawach karnych skarbowych Z-ca Dyrektora IAS wyjaśnił, iż w okresie 2021–I połowa 2024 nie opracowywał procedur dotyczących trybu i sposobu sprawowania przez dyrektora IAS nadzoru nad finansowym organem postępowania przygotowawczego. W ocenie Działu Spraw Karnych Skarbowych IAS sposób sprawowania przez dyrektora IAS jako organu nadrzędnego nad finansowym organem postępowania przygotowawczego nadzoru nad prowadzeniem postępowań karnych skarbowych nie wymaga tworzenia procedur i ujednolicania podejmowanych czynności. Zasady sprawowania nadzoru nad postępowaniem przygotowawczym szczegółowo regulują przepisy rozdziału 37 Kpk. Dodatkowo uprawnienia Dyrektora IAS jako organu nadrzędnego zostały doprecyzowane w dokumencie Metodyka wykonywania czynności dochodzeniowo-śledczych przez Krajową Administrację Skarbową, podpisanym z 15 grudnia 2020 r., w rozdziale 17 – Nadzór nad postępowaniem przygotowawczym.

(akta kontroli str. 2253-2271)

Według ww. Metodyki w ramach sprawowanego nadzoru, zapoznając się z aktami sprawy i oceniając przebieg postępowania, dyrektor izby administracji skarbowej, jako organ nadrzędny nad finansowym organem postępowania przygotowawczego, zwraca uwagę na realizację celów i zadań dochodzenia, a w szczególności na:

- zasadność wszczęcia dochodzenia,
- prawidłową realizację kierunku postępowania, w tym odpowiednie zaplanowanie i prawidłową realizację czynności wyjaśniających poszczególne wersje kryminalistyczne,
- prawidłowość przeprowadzenia i udokumentowania dowodów, w tym dochowania wszelkich wymogów formalnych wskazanych w przepisach procedury karnej dla danych czynności dowodowych,
- szybkość postępowania, a zwłaszcza koncentrację czynności, czyli dokonywanie koniecznych czynności procesowych bez zbędnej zwłoki, zgodnie z przyjętym planem działania oraz w miarę ujawniających się nowych potrzeb postępowania,
- prawidłowość przeprowadzenia czynności związanych z przedstawieniem, uzupełnieniem lub zmianą zarzutów, w szczególności ustalenia czy nastąpiła trafna ocena materiału dowodowego jako dającego uzasadnione podejrzenie popełnienia czynu zabronionego przez konkretną osobę, a także formalne okoliczności postawienia i ogłoszenia zarzutów,
- zakres przedmiotowy i podmiotowy postępowania, w tym prawidłowe określenie, czy nie zachodzą negatywne przesłanki procesowe, a także czy został prawidłowo określony krąg osób, którym należałoby przedstawić zarzut, oraz podmiotów, które spełniają warunki do zgłoszenia interwencji,
- należyte wyjaśnienie okoliczności sprawy, w tym osiągnięcie celów w zakresie wyrównania uszczerbku finansowego Skarbu Państwa,
- przestrzeganie okresu trwania dochodzenia, w tym terminów wszczęcia postępowania przygotowawczego oraz jego przedłużenia i zakończenia,

- dostosowanie do potrzeb konkretnej sprawy sposobu gromadzenia dowodów, przeprowadzenie ich w odpowiednim momencie i w odpowiedniej kolejności,
- prawidłowość czynności związanych z zamknięciem postępowania.

(akta kontroli str. 1095-1121)

2.3. Na podstawie 10 wybranych⁹² spraw dotyczących wydanych w latach 2022-I połowa 2024 przez Dyrektora IAS postanowień o przedłużeniu postępowania przygotowawczego w sprawach o wykroczenia i przestępstwa skarbowe stwierdzono m.in., że:

- podstawą do przedłużenia postępowania była konieczność przeprowadzenia dalszych czynności dowodowych, nie udało się zakończyć postępowań w wyznaczonym terminie, gdyż nie został zebrany cały materiał dowodowy, niezbędny do rozstrzygnięcia postępowania,
- najczęstszymi czynnościami jakie należało jeszcze wykonać było: przesłuchanie świadków i podejrzanych (którym nie udało się dostarczyć wezwania, bądź którzy mimo odebrania wezwania nie stawiali się w wyznaczonych terminach na przesłuchanie), oczekiwanie na dokumentację od różnych organów, która była istotna dla prowadzonego postępowania,
- w dwóch przypadkach podstawą do przedłużenia postępowania były toczące się postępowanie odwoławcze przed Dyrektorem IAS, a następnie przed sądami administracyjnymi⁹³, bądź toczące się postępowania podatkowe i oczekiwanie na wydanie decyzji podatkowej,
- podstawą do przedłużenia postępowania w jednym przypadku była złożona przez podatnika deklaracja w zakresie uregulowania zaległości podatkowej (spłatę zaległości organ podatkowy rozłożył na raty – przedłużenie postępowania do terminu wskazanego na uregulowanie ostatniej raty),
- w przypadku jednego postępowania przedłużono je ze względu na zastosowanie trybu postępowania w stosunku do nieobecnych i konieczność uzyskania zatwierdzenia postanowienia o zastosowaniu takiego trybu przez prokuratora (w związku z brakiem możliwości ustalenia miejsca zamieszkania i pobytu podejrzanego),
- w przypadku jednego postępowania organ finansowy wystąpił do Dyrektora IAS z wnioskiem o przedłużenie postępowania przygotowawczego 11 marca 2022 r., podczas gdy postępowanie zostało wszczęte 12 października 2021 r. i powinno zostać zakończone bądź przedłużone do 11 stycznia 2022 r. Naczelnik US, który wszczął postępowanie, nie wystąpił w okresie do 11 marca 2022 r. do Dyrektora IAS z wnioskiem o przedłużenie dochodzenia, a w okresie tym prowadzono czynności dowodowe (tj. w dniu 3 marca 2022 r. przesłuchano podejrzanego). W okresie braku przedłużenia postępowania Dyrektor IAS nie podjął żadnych działań nadzorczych, co zostało opisane w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

Na podstawie pięciu wybranych⁹⁴ spraw dotyczących odmów przedłużenia przez Dyrektora IAS postępowań przygotowawczych prowadzonych w sprawach o wykroczenia i przestępstwa skarbowe stwierdzono m.in., iż przypadki te dotyczyły pozostawienia wniosków o przedłużenie postępowania, składanych przez organy finansowe je prowadzące, bez merytorycznego rozpatrzenia przez Dyrektora IAS:

- w jednym przypadku w związku z umorzeniem postępowania,

⁹² Wybór losowy przy pomocy programu „Pomocnik kontrolera” (losowanie proste).

⁹³ Dyrektor IAS nie zatwierdził postanowienia organu finansowego o zawieszeniu postępowania w związku z toczącym się postępowaniem przed WSA, a następnie NSA. Skierowano do sądu akt oskarżenia. Sąd wydał wyrok uznający oskarżonego winnym zarzucanych mu czynów, ale w związku ze złożonym sprzeciwem wyrok stracił moc, a sąd wydał postanowienie o zawieszeniu postępowania do czasu rozstrzygnięcia przez NSA skargi kasacyjnej złożonej przez podejrzanego.

⁹⁴ Wybór 5 z łącznie 6 przypadków odmów - braku rozpatrzenia przez Dyrektora IAS wniosków o przedłużenie postępowania z lat 2022-I połowa 2024.

- w jednym przypadku w związku z połączeniem dochodzenia ze śledztwem prowadzonym przez prokuraturę,
- w jednym przypadku w związku ze złożeniem dwóch takich samych wniosków o przedłużenie postępowania,
- w dwóch przypadkach postępowanie nadzorowane przez prokuraturę (powołanie biegłych lekarzy psychiatrów), w związku z tym organem właściwym do wydania postanowienia o przedłużeniu postępowania był prokurator,

W przypadku jednego postępowania przed upływem okresu na jaki przedłużone zostało postępowania organ finansowy nie złożył kolejnego wniosku o przedłużenie postępowania (w okresie od 9 lutego do 18 marca 2022 r. nie było przedłużenia postępowania), co zostało opisane w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

(akta kontroli str. 1169-1182, 2126-2139)

Do szczegółowego badania wg osądu kontrolera wybrano 10 najdłużej prowadzonych postępowań przygotowawczych i/lub spraw, w których nastąpiło najwięcej przedłużeń. Wydane w przedmiotowych sprawach postanowienia o przedłużeniu okresu dochodzenia następowały w uzasadnionych przypadkach (szczególnie w związku z koniecznością przeprowadzenia dalszych czynności procesowych niezbędnych oraz analizą akt sprawy i podjęciem decyzji o sposobie merytorycznego zakończenia postępowania), także w przypadku spraw o przestępstwa skarbowe prowadzonych powyżej roku. Jednocześnie nie stwierdzono jednoznacznie, aby faktyczną przesłanką przedłużenia postępowania były względy leżące po stronie finansowego organu postępowania przygotowawczego (tj. braki kadrowe, obciążenie pracą i in.). W badanych sprawach nie stwierdzono odmowy przedłużenia postępowania przygotowawczego.

W toku badania stwierdzono niejednorodność postępowania oskarżycieli skarbowych w przypadku stosowania instytucji zawieszenia postępowania oraz okresu jego stosowania:

- a) w dwóch⁹⁵ sprawach, pomimo początkowego zamiaru oczekiwania na ostateczne rozstrzygnięcie, tj. na wyrok NSA w Warszawie w zakresie wydanych decyzji podatkowych, w związku z przedłużającym się postępowaniem sądowoadministracyjnym, sprawy zostały podjęte do dalszego prowadzenia, z uwagi na wydanie wyroków WSA w Krakowie oddalających skargi podatników, przy czym w obu przypadkach podjęcie zawieszono postępowania nastąpiło 8 sierpnia 2023 r., czyli po odpowiednio 32 i 42 miesiącach od wydania rozstrzygnięcia przez WSA w Krakowie, w jednym – w sytuacji wydania wyroku WSA w Krakowie 25 listopada 2020 r.⁹⁶, i w którym karalność czynów uległa przedawnieniu z 31 grudnia 2022 r., a w drugim – w sytuacji wydania wyroku WSA w Krakowie 30 stycznia 2019 r.
- b) w dwóch⁹⁷ sprawach dochodzenia prowadzono odpowiednio 36 oraz 41 miesięcy i nie zostały zawieszono w oczekiwaniu na ostateczne decyzje podatkowe, które były niezbędne do dalszego prowadzenia dochodzeń w przedmiotowych sprawach, a pomimo to organ nadzoru wydawał w tym okresie postanowienia o przedłużeniu okresu trwania dochodzenia w sytuacji, gdy:
 - postępowanie wszczęto 16 października 2020 r., decyzję Dyrektora IAS w Krakowie wydano 11 marca 2022 r., a rozstrzygnięcie sprawy przez WSA w Krakowie nastąpiło 8 lutego 2023 r. (odrzućcie skargi) i w tym okresie wydano osiem⁹⁸ postanowień o przedłużeniu okresu trwania dochodzenia, przy

⁹⁵ Tj. RKS 217/2017 i RKS 10/2017.

⁹⁶ W następstwie podjęcia zawieszono postępowania skierowano do Sądu Rejonowego w Chrzanowie akt oskarżenia z 29 września 2023 r., a Sąd 20 grudnia 2023 r. wydał postanowienie o umorzeniu postępowania z uwagi na przedawnienie karalności czynów z 31 grudnia 2022 r.

⁹⁷ Tj. RKS 23/2020 i RKS 6/2019.

⁹⁸ Tj. 5 maja 2021 r., 30 lipca 2021 r., 18 października 2021 r., 21 lutego 2022 r., 17 maja 2022 r., 22 lipca 2022 r., 10 listopada 2022 r. i 30 stycznia 2023 r.

czym wniosek o udzielenie zezwolenia na DPO skierowano do SR 11 października 2023 r.;

- postępowanie wszczęto 12 czerwca 2019 r., decyzję Dyrektora IAS w Krakowie wydano 28 grudnia 2022 r., na którą złożono do WSA w Krakowie skargę 17 stycznia 2023 r., i w tym okresie wydano 11⁹⁹ postanowień o przedłużeniu okresu trwania dochodzenia, a dodatkowo:
 - we wniosku o przedłużeniu okresu trwania dochodzenia z 12 września 2019 r. jako planowane działanie wskazano zawieszenie dochodzenia do czasu zakończenia kontroli podatkowych i postępowań podatkowych, co nie zostało zakwestionowane przez ICS w postanowieniu o przedłużeniu okresu dochodzenia z 19 września 2019 r.,
 - organ nadzoru wskazał na konieczność pozyskania ustaleń z kontroli i postępowań podatkowych w postanowieniu o przedłużeniu okresu trwania dochodzenia z 21 kwietnia 2021 r., uznając je tym samym za niezbędne dla dalszego prowadzenia dochodzenia,
 - we wniosku o przedłużenie postępowania z 25 stycznia 2023 r. jako planowane działanie wskazano także zawieszenie postępowania w sytuacji wniesienia skargi do WSA w Krakowie, co również nie zostało zakwestionowane przez ICS w postanowieniu o przedłużeniu okresu dochodzenia z 1 lutego 2023 r.

Zagadnienia dotyczące niezawieszenia postępowania, mimo istnienia przesłanek do ich zawieszenia zostały opisane w sekcji Stwierdzone nieprawidłowości.

W kwestii dwóch spraw, w których podjęto zawieszone postępowania¹⁰⁰, Z-ca Dyrektora IAS w Krakowie wyjaśnił, że:

- w chwili wydawania postanowienia o zawieszeniu dochodzenia RKS 217/2017 uznano, iż z uwagi na fakt, że prowadzone równoległe postępowanie podatkowe nie zostało jeszcze zakończone, a wynik tego postępowania miał zasadnicze znaczenie dla prowadzonego dochodzenia, dochodzenie to powinno zostać zawieszone. Ponieważ postępowanie sądowoadministracyjne znacznie się przedłużało (przy czym w sprawie pojawił się już wyrok WSA w Krakowie oddalający skargę), oskarżyciel chcąc zapobiec ewentualnemu przedawnieniu karalności czynu, zarzuconego podejrzaney, zdecydował o podjęciu zawieszonego dochodzenia i skierowaniu aktu oskarżenia do sądu, pomimo iż nie zapadł jeszcze wyrok NSA w Warszawie. Jednocześnie, należy wyraźnie podkreślić, że umorzenie postępowania przez sąd, z uwagi na przedawnienie karalności czynu, nastąpiło na skutek wydania przez Trybunał Konstytucyjny wyroku z dnia 12.12.2023 r., sygn. P 12/22, w którym orzeczono, iż art. 15 zrz¹ ust. 1 ustawy o szczególnych rozwiązaniach związanych z zapobieganiem, przeciwdziałaniem i zwalczaniem COVID-19, innych chorób zakaźnych oraz wywołanych nimi sytuacji kryzysowych (który to przepis „zawieszał” bieg przedawnienia karalności czynu) jest niezgodny z art. 2 Konstytucji RP.
- w chwili wydawania postanowienia o zawieszeniu dochodzenia RKS 10/2017 uznano, iż prowadzenie postępowania przygotowawczego w tej sprawie jest w istotny sposób utrudnione, gdyż nie zostało jeszcze prawomocnie zakończone postępowanie podatkowe, a okoliczność ta powodowała, iż brak było możliwości podjęcia nie budzącej wątpliwości decyzji o sposobie zakończenia dochodzenia. Ponieważ postępowanie sądowoadministracyjne znacznie się przedłużało (przy czym w sprawie pojawił się już wyrok WSA w Krakowie oddalający skargę), oskarżyciel, chcąc zapobiec ewentualnemu przedawnieniu karalności czynu zarzuconego podejrzaney,

⁹⁹ Tj. 1 lutego 2021 r., 27 kwietnia 2021 r., 12 lipca 2021 r., 20 października 2021 r., 10 stycznia 2022 r., 20 kwietnia 2022 r., 11 lipca 2022 r., 10 listopada 2022 r., 20 stycznia 2023 r., 18 kwietnia 2023 r. i 11 lipca 2023 r.

¹⁰⁰ RKS 217/2017 i RKS 10/2017.

zdecydował o podjęciu zawieszono dochodzenia i skierowaniu aktu oskarżenia do sądu, pomimo, iż nie zapadł jeszcze wyrok NSA w Warszawie.

(akta kontroli, str. 1321-1339)

Odnosnie do dwóch spraw, które nie zostały zawieszono, mimo oczekiwanie na wydanie decyzji podatkowych¹⁰¹, Z-ca Dyrektora IAS w Krakowie wyjaśnił, w przypadku pierwszej z nich, że należy mieć na względzie fakt, iż aktualnie dysponuje się jedynie aktami zastępczymi w zakresie dochodzenia RKS 23/2020, stanowiącymi jedynie część akt głównych sprawy, znajdujących się we właściwym sądzie, gdzie zostały przekazane wraz z wnioskiem o udzielenie zezwolenia na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności. Natomiast, w przypadku drugiej sprawy wyjaśnił odpowiednio, że finansowy organ postępowania przygotowawczego, rozważał jako jedną z wielu opcji, analizę sprawy pod kątem zawieszenia dochodzenia. Ostatecznie jednak, finansowy organ postępowania przygotowawczego, po wydaniu w dniu 21.06.2023 r. postanowienia o wyłączeniu materiałów do odrębnego postępowania, uznał, iż zgromadzony w sprawie, obszerny materiał dowodowy, daje podstawy do zakończenia dochodzenia, poprzez sporządzenie w dniu 29 czerwca 2023 r. postanowienia o umorzeniu dochodzenia.

[akta kontroli, str. 1893-1916]

W trzech¹⁰² sprawach stwierdzono podejmowanie przez oskarżyciela skarbowego czynności procesowych w okresie, w którym dochodzenia pozostawały zawieszono¹⁰³, a w jednym z nich w sytuacji, w której postępowanie nie zostało przedłużono¹⁰⁴, tj. czynności takie jak wydanie zawiadomień o terminie końcowego zaznajomienia się z materiałami postępowania, postanowienie o przedstawieniu zarzutów, wezwanie do osobistego stawiennictwa w charakterze podejrzanego, pismo do Prokuratury Rejonowej, notatkę z rozmowy z Prokuratorem, czy też postanowienie o zmianie postanowienia ws. przedstawienia zarzutów.

(akta kontroli, str. 1321-1339)

Z-ca Dyrektora IAS w Krakowie wyjaśnił, że podjęcie czynności nie można uznać za nieprawidłowe i, powołując się na poglądy doktryny¹⁰⁵ w odniesieniu do art. 22 § 3 kpk, uznał za zasadne przyjęcie, że w czasie trwania zawieszenia dopuszczalne jest podejmowanie czynności innych niż dowodowe, zmierzających do usunięcia przeszkody w celu kontynuowania postępowania oraz dodatkowo powołując się na orzecznictwo i doktrynę w przypadku jednej¹⁰⁶ z tych spraw – zauważając, że terminy wskazane w art. 153 kks mają charakter instrukcyjny, co oznacza, że ich niedochowanie nie wywołuje żadnych skutków procesowych oraz zaznaczył, że kilkakrotnie kierowano w tej sprawie (w ramach sprawowanego nadzoru nad dochodzeniem) do finansowego organu postępowania przygotowawczego pisemne zalecenia, w których m.in. zwracał mu uwagę na konieczność przestrzegania terminu przedkładania wniosków o przedłużenie okresu trwania dochodzenia.

(akta kontroli, str. 1725-1816)

W jednej¹⁰⁷ ze zbadanych spraw, dochodzenie prowadzono przez okres 35 miesięcy, tj. od wszczęcia postępowania 19 października 2020 r. do skierowania do SR wniosku o udzielenie zezwolenia na DPO z 27 września 2023 r., a organ nadzoru wydał w tym czasie 11¹⁰⁸ postanowień o przedłużeniu okresu trwania dochodzenia.

(akta kontroli, str. 1321-1339)

¹⁰¹ RKS 23/2020 i RKS 6/2019.

¹⁰² Tj. RKS 217/2017, RKS, 10/2017 i 11/2020.

¹⁰³ Tj. RKS 217/2017, RKS, 10/2017 i 11/2020.

¹⁰⁴ Tj. RKS 11/2020.

¹⁰⁵ Tj. RKS 217/2017, RKS, 10/2017 i 11/2020.

¹⁰⁶ Tj. RKS 11/2020.

¹⁰⁷ Tj. RKS 51/2020.

¹⁰⁸ Tj. 1 lutego 2021 r., 27 kwietnia 2021 r., 12 lipca 2021 r., 20 października 2021 r., 10 stycznia 2022 r., 20 kwietnia 2022 r., 11 lipca 2022 r., 10 listopada 2022 r., 20 stycznia 2023 r., 18 kwietnia 2023 r. i 11 lipca 2023 r.

Z-ca Dyrektora IAS w Krakowie wyjaśnił w tym względzie, że należy mieć na względzie fakt, iż aktualnie dysponuje się jedynie aktami zastępczymi w zakresie dochodzenia RKS 51/2020, stanowiącymi jedynie część akt głównych sprawy, znajdujących się we właściwym sądzie, gdzie zostały przekazane wraz z wnioskiem o udzielenie zezwolenia na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności.

Dyrektor IAS w Krakowie, w ramach nadzoru nad tym dochodzeniem, przedłużając okres jego trwania, w piśmie z dnia 1 lutego 2021 r. zwrócił m. in. uwagę na opóźnione wydanie postanowienia o wszczęciu dochodzenia. Przedłużając następnie okres trwania dochodzenia, kierowano się potrzebą wykonania przez finansowy organ postępowania przygotowawczego kolejnych czynności dowodowych, mających na celu ustalenie osoby odpowiedzialnej za popełnienie przestępstwa skarbowego. Finansowy organ postępowania przygotowawczego sporządził w dniu 23 listopada 2021 r. postanowienie o umorzeniu dochodzenia, które przesłał do zatwierdzenia. Dyrektor IAS w Krakowie, po przeprowadzeniu szczegółowej analizy materiału dowodowego zgromadzonego w aktach sprawy stwierdził, że w tym momencie umorzenie tego postępowania nie znajdowało uzasadnienia, wskazał również jakie czynności powinny być jeszcze przeprowadzone i w celu wykonania tych czynności, przedłużony został okres trwania dochodzenia. Dalsze przedłużanie okresu trwania dochodzenia było w pełni uzasadnione z uwagi na fakt, iż finansowy organ postępowania przygotowawczego wykonywał czynności związane z przesłuchaniem świadków oraz uzyskiwaniem niezbędnych dokumentów i informacji, co wymagało określonego czasu. Dodatkowo okres trwania dochodzenia musiał być przedłużany z uwagi na fakt, iż sporządzone zostało wobec osoby odpowiedzialnej postanowienie o przedstawieniu zarzutów i najpierw musiały być wykonane czynności procesowe z udziałem tej osoby, a następnie kolejne czynności wnioskowane przez podejrzaną.

(akta kontroli, str. 1893-1916)

Na podstawie łącznie 115 badanych spraw¹⁰⁹ stwierdzono 17¹¹⁰ sprawach stwierdzono przypadki złożenia wniosku o przedłużenie dochodzenia po terminie ustawowym bądź wyznaczonym w postanowieniu o przedłużeniu okresu trwania dochodzenia na zakończenie sprawy:

1. RKS 26/2022/1218: o 4 dni – termin ustawowy/wyznaczony: 12 marca 2023 r., data sporządzenia wniosku o przedłużenie dochodzenia: 16 marca 2023 r., data wpływu wniosku o przedłużenie dochodzenia do DIAS: 23 marca 2023 r.;
2. RKS 14/2021/1228: o 15 dni – termin ustawowy/wyznaczony: 15 stycznia 2023 r., data sporządzenia wniosku o przedłużenie dochodzenia: 20 stycznia 2023 r., data wpływu wniosku o przedłużenie do DIAS: 24 stycznia 2023 r.;
3. RKS 23/2020/1227: o 364 dni – termin ustawowy/wyznaczony: 16 stycznia 2020 r., data sporządzenia wniosku o przedłużenie dochodzenia: 14 stycznia 2021 r., data wpływu wniosku o przedłużenie: 19 stycznia 2021 r.;
4. RKS 11/2020/1271: o 2 dni – termin ustawowy/wyznaczony: 31 lipca 2021 r., data sporządzenia wniosku o przedłużenie dochodzenia: 2 sierpnia 2021 r., data wpływu wniosku o przedłużenie do DIAS: 5 sierpnia 2021 r.; o 5 dni – termin ustawowy/wyznaczony: 30 kwietnia 2021 r., data sporządzenia wniosku o przedłużenie dochodzenia: 5 maja 2021 r., data wpływu wniosku o przedłużenie do DIAS: 28 czerwca 2021 r.; o 25 dni – termin ustawowy/wyznaczony:

¹⁰⁹ 25 spraw dotyczących wydanych przez Dyrektora IAS postanowień o przedłużeniu postępowania/odmowie przedłużenia, 40 spraw dotyczących zatwierdzenia/odmowy zatwierdzenia wydanych przez organ finansowy postanowień o zawieszeniu/o umorzeniu/o odmowie wszczęcia postępowania oraz 50 spraw prowadzonych przez pięciu oskarżycieli skarbowych.

¹¹⁰ RKS 32/2021, RKS 35/2021, RKS 26/2022, RKS 14/2021, RKS 23/2020, RKS 11/2020, RKS 51/2020, RKS 2/2021, RKS 8/2021, RKS 100/2020, RKS 462/2023, RKS 103/2023, RKS 18/2019, RKS 8/2021, RKS 42/2021, RKS 3/2019, RKS 46/2021.

- 29 października 2021 r., data sporządzenia wniosku o przedłużenie dochodzenia: 23 listopada 2023 r., data wpływu wniosku o przedłużenie: 15 grudnia 2021 r.; o 48 dni – termin ustawowy/wyznaczony: 30 grudnia 2020 r., data sporządzenia wniosku o przedłużenie dochodzenia: 16 lutego 2021 r., data wpływu wniosku o przedłużenie: 19 lutego 2021 r.; o 193 dni – termin ustawowy/wyznaczony: 12 grudnia 2019 r., data sporządzenia wniosku o przedłużenie dochodzenia: 22 czerwca 2020 r., data wpływu wniosku o przedłużenie: 3 lipca 2020 r.;
5. RKS 51/2020/1212: o 1 dzień – termin ustawowy/wyznaczony: 9 października 2020 r., data sporządzenia wniosku o przedłużenie dochodzenia: 10 października 2022 r., data wpływu wniosku o przedłużenie: 12 października 2022 r.;
 6. RKS 2/2021/1213: o 14 dni – termin ustawowy/wyznaczony: 29 lipca 2022 r., data sporządzenia wniosku o przedłużenie dochodzenia: 12 sierpnia 2022 r., data wpływu wniosku o przedłużenie: 18 sierpnia 2022 r.;
 7. RKS 8/2021/1206: o 6 dni – termin ustawowy/wyznaczony: 28 listopada 2024 r., data sporządzenia wniosku o przedłużenie dochodzenia: 4 grudnia 2024 r., data wpływu wniosku o przedłużenie dochodzenia do DIAS: 11 grudnia 2024 r.;
 8. RKS 100/2020/1204: o 10 dni – termin ustawowy/wyznaczony: 30 października 2022 r., data sporządzenia wniosku o przedłużenie dochodzenia: 9 listopada 2022 r., data wpływu wniosku o przedłużenie dochodzenia do DIAS: 14 listopada 2022 r.;
 9. RKS 462/2023/1204: o 7 dni – termin ustawowy/wyznaczony: 10 stycznia 2024 r., data sporządzenia wniosku o przedłużenie dochodzenia: 17 stycznia 2024 r., data wpływu wniosku o przedłużenie dochodzenia do DIAS: 19 stycznia 2024 r.;
 10. RKS 103/2023/1212: o 4 dni – termin ustawowy/wyznaczony: 11 lipca 2024 r., data sporządzenia wniosku o przedłużenie dochodzenia: 15 lipca 2024 r., data wpływu wniosku o przedłużenie dochodzenia do DIAS: 1 sierpnia 2024 r.;
 11. RKS 18/2019/1213 o 24 dni – termin ustawowy/wyznaczony: 23 października 2020 r., data sporządzenia wniosku o przedłużenie dochodzenia: 16 listopad 2020 r., data wpływu wniosku o przedłużenie dochodzenia do DIAS: 19 listopada 2020 r.; o 6 dni – termin ustawowy/wyznaczony: 23 stycznia 2021 r., data sporządzenia wniosku o przedłużenie dochodzenia: 29 stycznia 2021 r., data wpływu wniosku o przedłużenie dochodzenia do DIAS: 3 lutego 2021 r.; o 19 dni – termin ustawowy/wyznaczony: 26 lutego 2021 r., data sporządzenia wniosku o przedłużenie dochodzenia: 17 marca 2021 r., data wpływu wniosku o przedłużenie dochodzenia do DIAS: 17 marca 2021 r.; o 14 dni – termin ustawowy/wyznaczony: 26 lipca 2021 r., data sporządzenia wniosku o przedłużenie dochodzenia: 9 sierpnia 2021 r., data wpływu wniosku o przedłużenie dochodzenia do DIAS: 9 sierpnia 2021 r.;
 12. RKS 8/2021/1211 o 13 dni – termin ustawowy/wyznaczony: 15 kwietnia 2021 r., data sporządzenia wniosku o przedłużenie dochodzenia: 28 kwietnia 2021 r., data wpływu wniosku o przedłużenie dochodzenia do DIAS: 29 kwietnia 2021 r.; o 31 dni – termin ustawowy/wyznaczony: 15 lutego 2022 r., data sporządzenia wniosku o przedłużenie dochodzenia: 18 marca 2022 r., data wpływu wniosku o przedłużenie dochodzenia do DIAS: 21 marca 2022 r.;
 13. RKS 32/2021/1211 o 37 dni – termin ustawowy/wyznaczony: 9 lutego 2022 r., data sporządzenia wniosku o przedłużenie dochodzenia: 18 marca 2022 r., data wpływu wniosku o przedłużenie dochodzenia do DIAS: 21 marca 2022 r.;
 14. RKS 42/2021/1211 o 42 dni – termin ustawowy/wyznaczony: 9 sierpnia 2022 r., data sporządzenia wniosku o przedłużenie dochodzenia: 20 września 2022 r., data wpływu wniosku o przedłużenie dochodzenia do DIAS: 23 września 2022 r.;
 15. RKS 3/2019/1212 o 4 dni – termin ustawowy/wyznaczony: 22 października 2021 r., data sporządzenia wniosku o przedłużenie dochodzenia: 26 października 2021 r., data wpływu wniosku o przedłużenie dochodzenia do DIAS: 28 października 2021 r.;

16. RKS 46/2021/1223 o 10 dni – termin ustawowy/wyznaczony: 9 maja 2022 r., data sporządzenia wniosku o przedłużenie dochodzenia: 19 maja 2022 r., data wpływu wniosku o przedłużenie dochodzenia do DIAS: 1 czerwca 2022 r.

(akta kontroli, str. 2328-2333)

Dodatkowo w spraw 35/2021 opisana pkt. 2.3. wystąpienia.

W łącznie 31 z 115 badanych¹¹¹ sprawach stwierdzono sporządzaniu przez naczelników urzędów skarbowych wniosków o przedłużenie okresu trwania dochodzenia przekroczenie pięciodniowego terminu wyznaczonego w § 200 ust. 2 *Metodyki wykonywania czynności dochodzeniowo – śledczych przez Krajową Administrację Skarbową*. Zagadnienia te zostały opisane szerzej w sekcji Stwierdzone nieprawidłowości.

(akta kontroli str. 2328-2333)

2.4. Na podstawie 10 wybranych losowano¹¹² spraw dotyczących zatwierdzenia przez Dyrektora IAS postanowień o zawieszeniu dochodzenia wydanych przez organy finansowe prowadzące postępowania przygotowawcze w sprawach o wykroczenia i przestępstwa skarbowe stwierdzono m.in., iż podstawą do zawieszenia postępowania:

- w jednym przypadku był brak możliwości ujęcia podejrzanej, co stanowiło długotrwałą przeszkodę uniemożliwiającą prowadzenie postępowania,
- w sześciu przypadkach było toczące się równolegle postępowanie podatkowe, w których rozstrzygnięcie miało istotny wpływ na prowadzone postępowanie przygotowawcze,
- w dwóch przypadkach były toczące się postępowania przez sądami administracyjnymi, których rozstrzygnięcie było istotne dla prowadzonego postępowania przygotowawczego,
- w jednym przypadku było prowadzone postępowanie odwoławcze przez Dyrektora IAS w przedmiocie odpowiedzialności osoby trzeciej.

W przypadku dwóch postępowań¹¹³ nastąpiło opóźnienie w podjęciu zawieszono postępowania w stosunku do ustania przyczyny zawieszenia dochodzenia. Zagadnienia te opisano szerzej w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

W jednym przypadku Dyrektor IAS odmówił zatwierdzenia postanowienia o zawieszeniu postępowania¹¹⁴, w którym organ finansowy uzasadniał konieczność zawieszenia postępowania w związku ze złożoną w sprawie skargą kasacyjną do NSA. Dyrektor IAS odmówił zatwierdzenia postanowienia o zawieszeniu, wskazując na konieczność przeprowadzenia kolejnych czynności dowodowych, tj. przesłuchanie świadka oraz wydał postanowienie o przedłużeniu postępowania. Organ finansowy skierował do sądu akt oskarżenia. Sąd wydał wyrok nakazowy uznający oskarżonego winnym i zasądzając mu karę grzywny. Wyrok stracił moc, wobec złożonego sprzeciwu, a sąd wydał postanowienie o zawieszeniu postępowania. W uzasadnieniu podano, iż postępowanie winno być zawieszone do czasu rozpatrzenia przez NSA skargi kasacyjnej.

(akta kontroli str. 1183-1193, 2126-2139)

W kwestii odmowy zatwierdzenia przez Dyrektora IAS postanowienia o zawieszeniu postępowania przygotowawczego¹¹⁵, wydanego przez Naczelnika US, mimo toczącej się równocześnie sprawy przed NSA, Z-ca Dyrektora IAS wyjaśnił, iż w tej konkretnej sprawie nie zaistniały przesłanki do zawieszenia dochodzenia, o których mowa w art. 114a kks,

¹¹¹ 25 spraw dotyczących wydanych przez Dyrektora IAS postanowień o przedłużeniu postępowania/odmowie przedłużenia, 40 spraw dotyczących zatwierdzenia/odmowy zatwierdzenia wydanych przez organ finansowy postanowień o zawieszeniu/o umorzeniu/o odmowie wszczęcia postępowania oraz 50 spraw prowadzonych przez pięciu oskarżycieli skarbowych.

¹¹² Wybór losowy przy pomocy programu „Pomocnik kontrolera” (losowanie proste) z łącznej liczby 33 spraw ujętych w rejestrach zatwierdzonych postanowień o zawieszeniu postępowania z lat 2022-I połowa 2024, wylosowano z 2022 r. – 3 sprawy, z 2023 r. – 5 spraw i z I połowy 2024 r. – 2 sprawy.

¹¹³ RKS 9/2022 (w maju 2023 r. wydano decyzję podatkową, we wrześniu 2024 r. podjęto zawieszone postępowanie, RKS 22/2022 w maju 2023 r. wydano decyzję podatkową, w sierpniu 2024 r. podjęto zawieszone postępowanie).

¹¹⁴ RKS 18/2019.

¹¹⁵ RKS 18/2019.

tj. prowadzenie tego dochodzenia nie było w istotny sposób utrudnione ze względu na toczące się postępowanie podatkowe. Kierując się zapisami § 202 ust. 5 i 6 *Metodyki wykonywania czynności dochodzeniowo – śledczych przez Krajową Administrację Skarbową*, Dyrektor zlecił uzupełnienie postępowania we wskazanym zakresie poprzez m.in. przesłuchanie świadka oraz zgromadzenie dodatkowych informacji i dokumentów. Zlecone czynności były realizowane przez finansowy organ postępowania przygotowawczego w dalszym toku dochodzenia.

(akta kontroli str. 2312-2323)

Na podstawie 11 wybranych losowo¹¹⁶ spraw dotyczących zatwierdzenia przez Dyrektora IAS postanowień o umorzeniu postępowań prowadzonych przez organy finansowe w sprawach o wykroczenia i przestępstwa skarbowe stwierdzono m.in., iż:

- w jednym przypadku umorzono postępowanie na podstawie art. 17 § 1 pkt 2 kpk – wobec stwierdzenia, że czyn nie zawiera znamion czynu zabronionego,
- w trzech przypadkach umorzono postępowanie na podstawie art. 17 § 1 pkt 6 kpk – z uwagi na przedawnienie karalności czynu,
- w dwóch przypadkach umorzono postępowania na podstawie art. 17 § 1 pkt 3 kpk – w związku ze znikomą społeczną szkodliwością czynu,
- w czterech przypadkach umorzono postępowanie na podstawie art. 17 § 1 pkt 1 kpk – z uwagi na niepopelnienie czynu zabronionego lub brak danych dostatecznie uzasadniających jego popełnienie,
- w jednym przypadku umorzono postępowanie na podstawie art. 17 § 1 pkt 4 kpk – w związku z faktem, iż sprawca nie podlegał karze (w stosunku do podejrzanego można było zastosować instytucje „prawa do popełnienia błędu” – podejrzany podjął działalność gospodarczą po raz pierwszy).

(akta kontroli str. 1155-1160, 2126-2139)

Na podstawie 10 wybranych losowo¹¹⁷ spraw dotyczących zatwierdzenia przez Dyrektora IAS postanowień o odmowie wszczęcia postępowania, prowadzonych przez organy finansowe w sprawach o wykroczenia i przestępstwa skarbowe stwierdzono m.in., iż:

- w jednym przypadku wydano postanowienie o odmowie wszczęcia postępowania na podstawie art. 17 § 1 pkt 6 kpk – z uwagi na przedawnienie karalności czynu,
- w jednym przypadku wydano postanowienie o odmowie wszczęcia postępowania na podstawie art. 17 § 1 pkt 3 kpk – w związku ze znikomą społeczną szkodliwością czynu,
- w czterech przypadkach wydano postanowienie o odmowie wszczęcia postępowania na podstawie art. 17 § 1 pkt 1 kpk – z uwagi na niepopelnienie czynu zabronionego lub brak danych dostatecznie uzasadniających jego popełnienie,
- w czterech przypadkach wydano postanowienie o odmowie wszczęcia postępowania na podstawie art. 17 § 1 pkt 4 kpk – w związku z faktem, iż sprawca nie podlegał karze (w jednym przypadku podatnik złożył skuteczne prawnie korekty deklaracji podatkowych oraz dokonał wpłaty uszczuplonych należności prawnopublicznych, w trzech przypadkach sprawcy skorzystali instytucji tzw. „czynnego żalu”).

(akta kontroli str. 1194-1196, 2126-2139)

Na podstawie 10 wybranych losowo¹¹⁸ spraw dot. odmowy zatwierdzenia przez Dyrektora IAS postanowień o umorzeniu, zawieszeniu lub odmowie wszczęcia

¹¹⁶ Wybór losowy przy pomocy programu „Pomocnik kontrolera” (losowanie proste) z łącznej liczby 189 spraw ujętych w rejestrze zatwierdzonych postanowień o umorzeń z lat 2022-I połowa 2024 r. (w 2022 r. ujęto 85 spraw, w 2023 r. ujęto 70 spraw i w I połowie 2024 r. ujęto 34 sprawy) wylosowano z 2022 r. 4 sprawy, z 2023 r. – 5 spraw i z I połowy 2024 r. – 1 sprawę.

¹¹⁷ Wybór losowy przy pomocy programu „Pomocnik kontrolera” (losowanie proste) z łącznej liczby 191 spraw ujętych w rejestrze zatwierdzonych postanowień o odmowie wszczęcia postępowania (w 2022 r. ujęto 47 spraw, w 2023 r. ujęto 47 i w I połowie 2024 r. – 97 spraw) wylosowano z 2022 r. – 3 sprawy, z 2023 r. 5 spraw, z I połowy 2024 r. 2 sprawy.

¹¹⁸ Wybór losowy przy pomocy programu „Pomocnik kontrolera” (losowanie proste) z łącznej liczby 32 spraw ujętych w rejestrze odmów zatwierdzenia postanowień o odmowie wszczęcia postępowania z lat 2022-I połowa 2024 wylosowano 4 sprawy: z 2022 r. – 1 sprawę, 2023 r. – 2 sprawy i z I połowy 2024 r. – 1

postępowania w zakresie postępowań przygotowawczych prowadzonych przez organy finansowe w sprawach o wykroczenia i przestępstwa skarbowe stwierdzono m.in., iż Dyrektor IAS odsyłał akta sprawy wraz z postanowieniami – bez merytorycznego rozpatrzenia:

- w przypadku odmów zatwierdzenia odmowy wszczęcia postępowania: w jednym przypadku postanowienie wymagało korekty w zakresie zawarcia w sentencji jednego czynu stanowiącego przestępstwo skarbowe¹¹⁹, w dwóch przypadkach Dyrektor IAS uznał postanowienie za przedwczesne i wskazał, iż organ finansowy powinien przeprowadzić dodatkowe czynności dochodzeniowe, w jednym przypadku wskazano, iż nie nastąpiło przedawnienie karalności czynu¹²⁰,
- w przypadku odmów zatwierdzenia postanowień o zawieszeniu postępowania: w jednym przypadku wskazano, iż termin zakończenia kontroli podatkowej nie jest odległy w związku z tym zamiast zatwierdzenia postanowienia o zawieszeniu Dyrektor IAS wydał postanowienie o przedłużeniu postępowania, w jednym przypadku wskazano na konieczność przeprowadzenia dalszych czynności dowodowych oraz wydano postanowienie o przedłużeniu postępowania, w jednym przypadku wskazano, iż organem właściwym do prowadzenia sprawy był naczelnik urzędu celno-skarbowego,
- w przypadku odmów zatwierdzenia postanowień o umorzeniu postępowania: w jednym przypadku wskazano, iż konieczne jest przeprowadzenie dalszych czynności dowodowych przez organ finansowy, w jednym przypadku wskazano, iż nie nastąpiło przedawnienie karalności czynu¹²¹, w jednym przypadku stwierdzono, iż umorzenie jest przedwczesne i konieczna jest weryfikacja danych uzyskanych od organu podatkowego.

(akta kontroli str. 1161-1163, 2126-2139)

2.5. W okresie objętym kontrolą wystąpiły dwa przypadki wyłączenia z postępowania organu finansowego prowadzącego postępowanie.

(akta kontroli str. 1283-1285)

W obydwóch przypadkach przyczyną wyłączenia organu finansowego był fakt, iż podejrzany o popełnienie przestępstwa skarbowego był sąsiadem jedyne go oskarżyciela skarbowego zatrudnionego w danym urzędzie skarbowym (Naczelnik US wystąpił z wnioskiem o wyłączenie organu finansowego z postępowania, sprawa została przekazana do prowadzenia przez inny organ).

(akta kontroli str. 1194-1196)

Analiza spraw w zakresie wydawania przez Dyrektora IAS postanowień o przedłużeniu postępowania, zatwierdzania przez Dyrektora Izby postanowień organów finansowych o zawieszeniu, umorzeniu lub odmowie wszczęcia postępowania oraz sytuacji wyłączenia organu finansowego z postępowania wykazała, iż w przypadku zmiany z dniem 1 stycznia 2023 r. organu finansowego prowadzącego postępowanie przygotowawcze strona postępowania każdorazowo była o tym fakcie informowana.

(akta kontroli str. 1155-1196)

Zgodnie odpowiednio § 107 i § 111 Regulaminu Organizacyjnego IAS, będącego załącznikiem do Zarządzenia Nr 8 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Krakowie z dnia 11 stycznia 2022 r., a następnie z Regulaminu Organizacyjnego stanowiącego Załącznik nr 1 do Zarządzenia nr 35 Dyrektora IAS z dnia 11 maja 2022 r.¹²², Zastępca

sprawę, z łącznej liczby 24 spraw ujętych w rejestrze odmów zatwierdzenia postanowienia o umorzeniu postępowania z lat 2022-I połowa 2024 wylosowano 3 sprawy: z 2022 r. 1 sprawę z 2023 r. -1 sprawę i z I połowy 2024 r. – 1 sprawę, z łącznej liczby 12 spraw ujętych w rejestrze odmów zatwierdzenia postanowień o zawieszeniu postępowania z lat 2022 – I połowa 2024 wylosowano 3 sprawy: z 2022 r. – 1 sprawę i z I połowy 2024 r. – 2 sprawy.

¹¹⁹ Skorygowane postanowienie o odmowie wszczęcia postępowania zostało zatwierdzone przez Dyrektora IAS

¹²⁰ Okres przedawnienia był zawieszony w związku z wejściem życie tzw. ustawy Covidowej.

¹²¹ Okres przedawnienia był zawieszony w związku z wejściem życie tzw. ustawy Covidowej.

¹²² Zatwierdzone przez Ministra Finansów, Ministra Funduszy i Polityki Regionalnej.

Dyrektora ds. Kontroli Cła i Audytu w zakresie działania nadzorowanych komórek był m.in.: uprawniony do podejmowania rozstrzygnięć, ostatecznej akceptacji (w tym podpisywania) w sprawach (bez względu na kwotę sporu):

- przestępstw skarbowych i wykroczeń skarbowych oraz zatwierdzania postanowień wydawanych na podstawie przepisów ustawy z dnia 10 września 1999 roku – Kodeks karny skarbowy;
- kończących postępowanie przygotowawcze o przestępstwa w zakresie określonym w przepisach odrębnych.

Natomiast Kierownik Działu Spraw Karnych – Skarbowych w sprawach właściwych dla zadań kierowanej komórki organizacyjnej był upoważniony do ostatecznej akceptacji (w tym podpisywania pism i rozstrzygnięć) w sprawach dotyczących:

- zatwierdzania wydanych przez nadzorowane organy postanowień o odmowie wszczęcia, o zawieszeniu i umorzeniu dochodzeń w sprawach o przestępstwa i wykroczenia skarbowe;
- rozpatrywania zażaleń na postanowienia nadzorowanych organów odmawiających wniesienia do sądu wniosku o udzielenie zezwolenia na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności, zażaleń na odmowę przyjęcia środka zaskarżenia w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe oraz na odmowę udostępnienia akt;
- przedłużania dochodzeń w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe.

(akta kontroli str. 7-220)

Na podstawie zawartych w ww. regulaminach organizacyjnych uprawnień Dyrektor IAS upoważnił Z-cę Dyrektora ds. Kontroli Cła i Audytu, Kierownika Działu Spraw Karnych Skarbowych oraz osobę zastępującą Kierownika Działu Spraw Karnych Skarbowych do podpisywania w swoim imieniu spraw, które przed wejściem w życie art. 11a ustawy o KAS, tj. do 7 lipca 2022 r. były zastrzeżone dla Dyrektora Izby.

Do 7 lipca 2002 r. Z-ca Dyrektora ds. Kontroli Cła i Audytu, Kierownik Działu Spraw Karnych Skarbowych oraz osoba zastępująca Kierownika Działu Spraw Karnych-Skarbowych podpisywali w imieniu Dyrektora IAS postanowienia o przedłużeniu postępowania przygotowawczego w sprawach o przestępstwa i wykroczenia skarbowe oraz zatwierdzali wydawane przez organy finansowe postanowienia o zawieszeniu, o umorzeniu postępowania, co zostało opisane w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

(akta kontroli str. 1197-1223)

2.6. Na podstawie 15 wybranych losowo¹²³ postępowań przygotowawczych o wykroczenia i przestępstwa skarbowe pod kątem sprawowanego przez Dyrektora IAS nadzoru nad tymi postępowaniami stwierdzono m.in., iż:

- w przypadku opóźnień we wnioskach o przedłużenie postępowania składanych przez Naczelnik US, Dyrektor IAS przypominał, iż wniosek taki powinien być przesłany przez organ finansowy najpóźniej na 5 dni przed upływem terminu jaki jest przewidziany na prowadzenie dochodzenia;
- Dyrektor IAS wskazywał, iż zbyt późne wszczynanie postępowań w stosunku do zawiadomienia o popełnieniu czynu zabronionego może skutkować przedawnianiem się karalności czynu;
- Dyrektor IAS wskazywał na konieczność szybkiego przesłuchiwania dotychczasowych świadków w charakterze podejrzanych, co pozwala na

¹²³ 15 wybranych według osądu kontrolera postępowań z wylosowanych przy pomocy programu „Pomocnik kontrolera” łącznie 55 postępowań, w tym: 10 - w których Dyrektor IAS wydał postanowienia o przedłużeniu postępowania, 5 - w których Dyrektor IAS odmówił przedłużenia postępowania, 10 - w których Dyrektor zatwierdził postanowienie organu finansowego o zawieszeniu postępowania, 10 - w których Dyrektor IAS zatwierdził postanowienie organu finansowego o umorzeniu postępowania, 10 - w których Dyrektor IAS zatwierdził postanowienie organu finansowego o odmowie wszczęcia postępowania oraz 10 postępowań, w których Dyrektor IAS odmówił zatwierdzenia wydanych przez organy finansowe postanowień o zawieszeniu/o umorzeniu/o odmowie wszczęcia postępowania.

przekształcenie postępowania z fazy *in rem* na fazę *ad personam* i zabezpiecza przed przedawnieniem się karalności czynu;

- w przypadkach niestawiania się przez podejrzanego na wezwania Dyrektor wskazywał na konieczność zwracania się do właściwych komisariatów policji o wręczenie wezwania, a w dalszych krokach o zwracanie się do prokuratury z wnioskiem o zarządzenie zatrzymania podejrzanego i przymusowe doprowadzenie go na przesłuchanie;
- w przypadku postępowań trwających ponad rok Dyrektor wskazywał na konieczność należytego uzasadniania wniosków o przedłużenie postępowania, gdyż przedłużenie takie jest zasadne tylko w szczególnych przypadkach;
- w przypadku gdy równocześnie z postępowaniem przygotowawczym toczyło się postępowanie podatkowe, którego rozstrzygnięcie było istotne dla prowadzonego postępowania przygotowawczego Dyrektor IAS wskazywał na konieczność monitorowania postępowania podatkowego,
- w przypadkach dwóch postępowań¹²⁴ przed upływem okresu na jaki przedłużone zostało postępowanie organ finansowy nie złożył kolejnego wniosku o przedłużenie postępowania (nie zachowano ciągłości postępowania). Jednocześnie w okresie braku przedłużenia postępowania w jednym przypadku¹²⁵ przeprowadzono czynność dowodową – przesłuchanie podejrzanego;
- w przypadku dwóch postępowań¹²⁶ nastąpiło opóźnienie w podjęciu zawieszono postępowania w stosunku do ustania przyczyny zawieszenia dochodzenia. Jednocześnie w okresie zawieszenia jednego z postępowań¹²⁷ organ finansowy prowadzący to postępowanie przygotowawcze wydał postanowienia o odmowie wniesienia wniosku o udzielenie zezwolenia na dobrowolne poddanie się odpowiedzialności.

Kwestia nadzoru nad prowadzonymi postępowaniami przygotowawczymi w zakresie zapewnienia ciągłości prowadzonych postępowań, terminowości składania przez organu finansowe wniosków o przedłużenie dochodzenia oraz podejmowania przez organy finansowe zawieszonych postępowań niezwłocznie po ustaniu przyczyny, z powodu której postępowanie zostało zawieszone zostały opisane szerzej w sekcji *Stwierdzone nieprawidłowości*.

(akta kontroli str. 1155-1196, 1224-1271, 2125-2139)

W kwestii sprawowanego przez Dyrektora IAS nadzoru nad postępowaniami przygotowawczymi o wykroczenia i przestępstwa skarbowe prowadzonymi przez organy finansowe Z-ca Dyrektora IAS wyjaśnił, iż Nadzór Dyrektora IAS nad postępowaniami przygotowawczymi nie ogranicza się tylko do działań reaktywnych, tj. w odpowiedzi na wnioski organów finansowych prowadzących postępowania przygotowawcze o przedłużenie tych postępowań, wydane przez naczelników organów finansowych postanowienia o zawieszeniu, umorzeniu lub odmowy wszczęcia postępowania. Prowadzony jest również bieżący nadzór nad wszystkimi prowadzonymi postępowaniami przygotowawczymi, w tym w zakresie okresów ich trwania, terminów przedawnienia karalności czynów. W ramach tego nadzoru w latach 2021–2024 wydano wytyczne/zalecenia dotyczące:

- treści postanowień o umorzeniu dochodzenia i łączenia postępowań przygotowawczych,
- wskazania właściwego trybu postępowania w sprawach przekazywania wniosków celem wszczęcia postępowania, w przypadku ujawnienia w trakcie kontroli

¹²⁴ RKS 35/2021, RKS 32/2021.

¹²⁵ RKS 35/2021.

¹²⁶ RKS 9/2022 (w maju 2023 wydano decyzję podatkową, we wrześniu 2024 r. podjęto zawieszone postępowanie, RKS 22/2022 w maju 2023 r. wydano decyzję podatkową, w sierpniu 2024 r. podjęto zawieszone postępowanie).

¹²⁷ RKS 9/2022.

podatkowej lub postępowania podatkowego nieprawidłowości polegających na wystawieniu lub posługiwaniu się pustymi fakturami,

- stosowania art. 16a k.k.s., zawieszania postępowań przygotowawczych,
- sporządzania wniosków o przedłużenie dochodzenia,
- poprawionego wzoru druku A.11 postanowienie o podjęciu zawieszono dochodzenia pod nadzorem DIAS, gdzie zmianie uległa treść pouczenia,
- skutków nowelizacji art. 313 k.p.k.,
- informacji o dostrzeżonych praktykach wymagających korekt w realizacji zadań w ramach postępowań w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe oraz przestępstwa i wykroczenia.

Dodatkowo m.in. pod kątem zapobiegania przedawnieniu karalności czynów zabronionych prowadzone są:

- monitoring spraw zawieszonych - Dyrektor tut. Izby Administracji Skarbowej, realizując posiadane uprawnienia w zakresie nadzoru nad podległymi jednostkami, żądał przedstawiania sobie do kontroli akt spraw zgromadzonych w toku postępowania przygotowawczego, w tym akt spraw zawieszonych,
- monitoring wykonania miernika (obecnie jest to miernik „*Udział zakończonych postępowań przygotowawczych prowadzonych w formie dochodzenia w sprawach o przestępstwa, przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe w ogólnej liczbie prowadzonych w formie dochodzenia postępowań przygotowawczych w tych sprawach*”) przeprowadzany jeden raz w miesiącu,
- monitoring ilości spraw prowadzonych, ze szczególnym uwzględnieniem ilości spraw w rejestrze RMW, który jest monitorowany przede wszystkim w związku z konstrukcją miernika „*Udział zakończonych postępowań przygotowawczych prowadzonych w formie dochodzenia w sprawach o przestępstwa, przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe w ogólnej liczbie prowadzonych w formie dochodzenia postępowań przygotowawczych w tych sprawach*”. Ponadto zaznaczyć należy, że rejestr RSP obejmuje postanowienia o odmowie wszczęcia dochodzenia w sprawach o czyny z ustawy o rachunkowości. Dane z monitoringu były/są prezentowane naczelnikom urzędów skarbowych,
- monitoring mandatów,
- kontrola ESKS, szkolenia z obsługi SI ESKS2.

Ponadto każdorazowo w przypadku stwierdzonych nieprawidłowości w prowadzonych postępowaniach przygotowawczych, swoje uwagi i zalecenia Dyrektor IAS w Krakowie ujmował w pismach w oparciu, o które zwracał materiały do finansowych organów postępowania przygotowawczego przy okazji przedłużania, zatwierdzania postanowień o umorzeniu, zawieszeniu czy o odmowie wszczęcia dochodzenia.

(akta kontroli str. 2312-2323)

Zarządzeniem nr 32 Dyrektora IAS z 2 maja 2023 r., następnie Zarządzeniem nr 32 z 22 sierpnia 2024 r. wprowadzono *Instrukcję sporządzania i przekazywania wniosków o wszczęcie postępowania przygotowawczego do Naczelnika US Kraków - Stare Miasto w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe oraz w sprawach o przestępstwa określone w ustawie z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości*. W § 5 tych instrukcji wskazano przesłanki wymienione w art. 17 § 1 kpk, których zaistnienie powinno skutkować niekierowaniem wniosku o wszczęcie postępowania przygotowawczego do wyznaczonego naczelnika urzędu skarbowego, oraz formę i elementy, które powinno zawierać odstępnie.

Dodatkowo w instrukcji, stanowiącej załącznik do Zarządzenia Dyrektora IAS nr 32 z dnia 22 sierpnia 2024 r., wprowadzono w § 6 ust. 12 zapis: *Jeżeli przekazanie wniosku następuje w okresie krótszym niż 12 miesięcy przed upływem okresu przedawnienia zobowiązania podatkowego, oprócz wniosku dodatkowo sporządza się uzasadnienie/wyjaśnienie przyczyny przekazania sprawy w terminie krótszym niż 12 miesięcy przed upływem okresu przedawnienia zobowiązania podatkowego. Pismo zawierające uzasadnienie/wyjaśnienie przyczyny przekazania sprawy w terminie krótszym niż 12 miesięcy przed upływem okresu*

przedawnienia zobowiązania podatkowego należy przekazać do Zastępcy Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Krakowie ds. Kontroli, Cła i Audytu.

(akta kontroli str. 1071-1092)

W kwestii monitorowania przez Dyrektora IAS prawidłowości postępowania naczelników urzędów skarbowych w zakresie odstępowania od kierowania wniosku o wszczęcie postępowania przygotowawczego Z-ca Dyrektora IAS wyjaśnił m.in., iż decyzje o odstąpieniu od kierowania wniosku o wszczęcie postępowania przygotowawczego do komórki spraw karnych skarbowych (do 31 grudnia 2022 r.) lub do wyznaczonego naczelnika urzędu skarbowego (od 1 stycznia 2023 r.) podejmowane były i są w innych komórkach niż komórki spraw karnych skarbowych. Dyrektor IAS, chcąc zapewnić, aby proces ten odbywał się w sposób prawidłowy, współuczestniczył w tworzeniu projektów *Instrukcji sporządzania i przekazywania wniosków o wszczęcie postępowania przygotowawczego do Naczelnika Urzędu Skarbowego Kraków-Stare Miasto w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe oraz w sprawach o przestępstwa określone w ustawie z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości*. Instrukcje te realizowały zapisy zawarte w *Rekomendowanych działaniach do wdrożenia centralizacji komórek spraw karnych skarbowych w urzędach skarbowych* zatwierdzonych przez Szefa KAS w sierpniu 2022 roku, a przekazanych przez Dyrektora IAS w Krakowie Naczelnikom US województwa małopolskiego za pismem z dnia 27 września 2022 r. Instrukcje zostały wprowadzone do stosowania przez Dyrektora IAS w Krakowie zarządzeniem z dnia 2 maja 2023 r. i 22 sierpnia 2024 r. W okresie do 31 grudnia 2022 r. w US obowiązywały uregulowania wprowadzone przez poszczególnych naczelników urzędów, które zawierały zasady odstępowania od kierowania wniosków o wszczęcie postępowania przygotowawczego w ramach danego urzędu, w myśl których decyzje o odstąpieniu od kierowania wniosków o wszczęcie postępowania przygotowawczego zapadały również w innych komórkach niż komórki spraw karnych skarbowych. Ponadto Dyrektor IAS w Krakowie, mając na uwadze m. in. Rekomendacje Szefa KAS, przekazał naczelnikom urzędów skarbowych województwa małopolskiego, za pismem z dnia 25 kwietnia 2023 r. do wykorzystania służbowego, wzór rekomendowanej *Instrukcji w sprawie zasad prowadzenia postępowań mandatowych oraz trybu przekazywania wniosków o wszczęcie postępowań karnych skarbowych*, która obejmowała również zagadnienia związane z odstępowaniem od kierowania wniosków o wszczęcie postępowania przygotowawczego.

(akta kontroli str. 1071-1121, 2225-2250, 2303- 2311)

W okresie objętym kontrolą w urzędach skarbowych podległych IAS odstąpiono od przekazania do komórki spraw karnych skarbowych zawiadomienia o popełnieniu czynu zabronionego/wniosku o wszczęcie postępowania przygotowawczego za przestępstwa skarbowe łącznie w 341 przypadkach¹²⁸, w tym: w 2021 r. – w 64¹²⁹, w 2022 r. – w 80¹³⁰, w 2023 r. – w 152¹³¹ i w I połowie 2024 r. – 45¹³².

W okresie objętym kontrolą odstąpiono od przekazania do komórki spraw karnych skarbowych zawiadomienia o popełnieniu czynu zabronionego/wniosku o wszczęcie postępowania przygotowawczego za wykroczenia skarbowe łącznie w 216 638

¹²⁸ Z czego na podstawie art. 17 § 1 kpk – 176 (w tym: na podstawie art. 17 § 1 pkt 1 i 2 kpk -34, na podstawie art. 17 § 1 pkt 3 kpk - 83, art. 17 § 1 pkt 6 kpk -17).

¹²⁹ Z czego na podstawie art. 17 § 1 kpk – 33 (w tym: na podstawie art. 17 § 1 pkt 1 i 2 kpk -15, na podstawie art. 17 § 1 pkt 3 kpk - 7, art. 17 § 1 pkt 6 kpk – 6).

¹³⁰ Z czego na podstawie art. 17 § 1 kpk – 38 (w tym: na podstawie art. 17 § 1 pkt 1 i 2 kpk -11, na podstawie art. 17 § 1 pkt 3 kpk - 22, art. 17 § 1 pkt 6 kpk – 5).

¹³¹ Z czego na podstawie art. 17 § 1 kpk – 83 (w tym: na podstawie art. 17 § 1 pkt 1 i 2 kpk - 6, na podstawie art. 17 § 1 pkt 3 kpk - 46, art. 17 § 1 pkt 6 kpk – 2).

¹³² Z czego na podstawie art. 17 § 1 kpk – 22 (w tym: na podstawie art. 17 § 1 pkt 1 i 2 kpk - 2, na podstawie art. 17 § 1 pkt 3 kpk - 8, art. 17 § 1 pkt 6 kpk – 4).

przypadkach¹³³, w tym: w 2021 r. – w 62 892¹³⁴, w 2022 r. – w 59 217¹³⁵, w 2023 r. – w 61 646¹³⁶ i w I połowie 2024 r. – 32 883¹³⁷.

(akta kontroli str. 1286)

W kwestii poddawania przez Dyrektora IAS analizie przypadków, gdy naczelnicy urzędów odstąpili od przekazania do komórki spraw karnych skarbowych zawiadomienia o popełnieniu czynu zabronionego/wniosku o wszczęcie postępowania przygotowawczego w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe, Z-ca Dyrektora IAS wyjaśnił, iż zgodnie z treścią § 42 pkt 1 Regulaminu Organizacyjnego Izby Administracji Skarbowej w Krakowie, będącego załącznikiem do zarządzenia Nr 15 Dyrektora Izby Administracji Skarbowej w Krakowie z dnia 26 kwietnia 2024 r., do zadań Działu Spraw Karnych Skarbowych należy wykonywanie uprawnień organu nadrzędnego nad naczelnikami urzędów, działającymi jako finansowe organy postępowania przygotowawczego. Natomiast stosownie do treści § 227 *Metodyki wykonywania czynności dochodzeniowo-śledczych* w ramach sprawowanego nadzoru, zapoznając się z aktami sprawy i oceniając przebieg postępowania przygotowawczego, dyrektor izby administracji skarbowej, jako organ nadrzędny nad finansowym organem postępowania przygotowawczego, zwraca uwagę na realizację celów i zadań dochodzenia. Do zadań dyrektora izby administracji skarbowej należy więc nadzór nad postępowaniem przygotowawczym, a nie nad każdym pismem wytworzonym przez podległe urzędy skarbowe. Decyzje o odstąpieniu od przekazania do komórki spraw karnych skarbowych zawiadomienia o popełnieniu czynu zabronionego/wniosku o wszczęcie postępowania przygotowawczego są podejmowane na etapie wcześniejszym, poprzedzającym postępowanie przygotowawcze, a ponadto zapadają w innych komórkach niż komórki do spraw karnych skarbowych. Tak więc nadzór w powyższym zakresie nie mieści się w ramach nadzoru nad postępowaniami przygotowawczymi sprawowanego przez Dyrektora IAS, dlatego też prawidłowość postępowania naczelników urzędów skarbowych nie była poddawana analizie przez Dyrektora Izby. Jednocześnie Dyrektor IAS, chcąc zapewnić, aby przekazywanie wniosków/zawiadomień o popełnieniu czynu zabronionego do komórek do spraw karnych skarbowych odbywało się w sposób prawidłowy, współuczestniczył w tworzeniu projektów Instrukcji sporządzania i przekazywania wniosków o wszczęcie postępowania przygotowawczego do Naczelnika Urzędu Skarbowego Kraków-Stare Miasto w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe oraz w sprawach o przestępstwa określone w ustawie z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości.

(akta kontroli str. 2272-2292)

W US Kraków Stare Miasto w okresie objętym kontrolą Naczelnik Urzędu wprowadził do stosowania instrukcje dot. zasad postępowania w sprawach o przestępstwa i wykroczenia skarbowe. W Instrukcji nr 15/2020 Naczelnika Urzędu Skarbowego Kraków-Stare Miasto z 22 grudnia 2020 r. w sprawie zasad postępowania w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe w Urzędzie Skarbowym Kraków – Stare Miasto w § 5 pkt 2 ppkt 18 zawarto zapis mówiący, że pracownicy poszczególnych komórek organizacyjnych mogą odstąpić od sporządzania zawiadomień o popełnieniu przestępstwa lub wykroczenia skarbowego, gdy wiek osoby popełniającej przestępstwo lub wykroczenie skarbowe przekracza 70 lat w dniu jego popełnienia. W Instrukcji zaznaczono, że zaistnienie m.in. tej przesłanki nie może skutkować automatycznym

¹³³ Z czego na podstawie art. 17 § 1 kpk – 213 898 (w tym: na podstawie art. 17 § 1 pkt 1 i 2 kpk – 980, na podstawie art. 17 § 1 pkt 3 kpk – 200 920, art. 17 § 1 pkt 6 kpk - 9 731).

¹³⁴ Z czego na podstawie art. 17 § 1 kpk – 61 905 (w tym: na podstawie art. 17 § 1 pkt 1 i 2 kpk - 331, na podstawie art. 17 § 1 pkt 3 kpk – 58 393, art. 17 § 1 pkt 6 kpk – 2 729)

¹³⁵ Z czego na podstawie art. 17 § 1 kpk – 58 482 (w tym: na podstawie art. 17 § 1 pkt 1 i 2 kpk – 250, na podstawie art. 17 § 1 pkt 3 kpk – 54 724, art. 17 § 1 pkt 6 kpk – 2 975).

¹³⁶ Z czego na podstawie art. 17 § 1 kpk – 61 020 (w tym: na podstawie art. 17 § 1 pkt 1 i 2 kpk - 272, na podstawie art. 17 § 1 pkt 3 kpk – 57 277, art. 17 § 1 pkt 6 kpk – 2 638).

¹³⁷ Z czego na podstawie art. 17 § 1 kpk – 32 489 (w tym: na podstawie art. 17 § 1 pkt 1 i 2 kpk - 127, na podstawie art. 17 § 1 pkt 3 kpk – 30 526, art. 17 § 1 pkt 6 kpk – 1 389).

odstąpieniem od sporządzenia zawiadomienia. Zgodnie z zasadą indywidualnego rozpatrywania spraw, podjęcie decyzji o odstąpieniu mogło nastąpić po zbadaniu charakteru czynu oraz rozmiaru ujemnych następstw, stopnia społecznej szkodliwości, warunków osobistych i możliwości zarobkowych sprawcy, a także zachowania się po popełnieniu czynu. Instrukcja ta została uchylona z dniem 17 czerwca 2024 r.

W Instrukcji nr 4/2024 Naczelnika Urzędu Skarbowego Kraków-Stare Miasto z dnia 20 czerwca 2024 r. w sprawie zasad prowadzenia postępowań mandatowych, w § 9 pkt 1 ppkt 11 wprowadzono zapis mówiący, że niezależnie od okoliczności uregulowanych w przepisach art. 16 kks i 16a kks, nie sporządza się notatki urzędowej na okoliczność odstąpienia od skierowania wniosku o przeprowadzenie postępowania mandatowego w sprawach, w których wiek osoby popełniającej wykroczenie skarbowe przekracza 70 lat w dniu jego popełnienia, co ma dotyczyć osób nieprowadzących działalności gospodarczej. W Instrukcji zaznaczono, że zaistnienie m.in. przesłanki wieku, nie wyłącza ewentualności skierowania wniosku, jeżeli przemawiają za tym szczególne okoliczności konkretnego przypadku.

(akta kontroli, str. 1289-1294)

W kwestii wprowadzenia ww. instrukcji w podległym Dyrektorowi IAS urzędzie skarbowy Z-ca Dyrektora IAS wyjaśnił, iż decyzje o odstąpieniu od kierowania wniosku o wszczęcie postępowania przygotowawczego do komórki spraw karnych skarbowych (do 31 grudnia 2022 r.) lub do wyznaczonego naczelnika urzędu skarbowego (od 1 stycznia 2023 r.) następowały w innych komórkach niż komórki spraw karnych skarbowych, prawidłowość postępowania naczelników urzędów skarbowych w tym zakresie, nie mieści się w ramach nadzoru nad postępowaniami przygotowawczymi sprawowanymi przez Dyrektora IAS w Krakowie. Dyrektor IAS w Krakowie, chcąc jednak zapewnić, aby odbywało się to w sposób prawidłowy, współuczestniczył w tworzeniu projektów Instrukcji sporządzania i przekazywania wniosków o wszczęcie postępowania przygotowawczego do Naczelnika Urzędu Skarbowego Kraków-Stare Miasto w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe oraz w sprawach o przestępstwa określone w ustawie z dnia 29 września 1994 r. o rachunkowości. W kwestii obsługi zawiadomień o popełnieniu czynu zabronionego (wniosków o wszczęcie postępowania) Dyrektor Izby niejednokrotnie wypowiadał się na temat konieczności wszczynania postępowań przygotowawczych, czy podejmowania innych czynności mających zapobiegać przedawnieniu karalności czynu zabronionego.

Jednocześnie Dyrektor IAS w Krakowie za pismem z 25 kwietnia 2023 r. przekazał naczelnikom urzędów skarbowych województwa małopolskiego wzór rekomendowanej Instrukcji w sprawie zasad prowadzenia postępowań mandatowych oraz trybu przekazywania wniosków o wszczęcie postępowań karnych skarbowych wraz z załącznikami, do wykorzystania służbowego. W dokumencie tym nie było zapisów znajdujących się w Instrukcji nr 4/2024 w US Kraków, Stare-Miasto. Dyrektor IAS w Krakowie nie rekomendował wprowadzenia katalogu przypadków uzasadniających odstąpienie od postępowania mandatowego. Nie rekomendowano więc odstępowania od sporządzania notatki urzędowej na okoliczność odstąpienia od skierowania wniosku o przeprowadzenie postępowania mandatowego w sprawach, w których wiek osoby popełniającej wykroczenie skarbowe przekracza 70 lat w dniu jego popełnienia, co ma dotyczyć osób nieprowadzących działalności gospodarczej. Zauważyć jednak należy, że możliwość odstępowania od sporządzenia zawiadomienia o popełnieniu czynu zabronionego, czy złożenia wniosku o wszczęcie postępowania przygotowawczego w takich sytuacjach wynika z rekomendacji Ministerstwa Finansów zawartych w dokumencie niejawnym.

(akta kontroli, str. 2324-2327)

2.7. W latach objętych kontrolą do Dyrektora IAS w Krakowie nie wpłynęła żadna sprawa, dotycząca sporu o właściwość między naczelnikami urzędów skarbowych działającymi jako finansowe organy postępowania przygotowawczego.

(akta kontroli str. 2272-2292)

2.8. Koordynacja prowadzonych przez naczelników urzędów skarbowych postępowań w sprawach o przestępstwa i wykroczenia skarbowe polegała przede wszystkim na wskazywaniu przez Dyrektora IAS wytycznych otrzymywanych z Ministerstwa Finansów w zakresie sposobu prowadzenia spraw, jak również wskazywanie kierunków działania w określonych sprawach, co zostało opisane w pkt. 2.2, 2.6., 2.12 wystąpienia.

W latach 2023–2024 (I półrocze) Dyrektor IAS prowadził także nadzór nad wprowadzaniem do systemu ESKS danych w zakresie prowadzonych przez wyznaczony urząd skarbowy postępowań przygotowawczych w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe. W ramach nadzoru Dyrektor IAS dokonywał analizy danych wprowadzonych do systemu ESKS, nakazywał wykonanie korekt błędnych zapisów, wskazywał należyty sposób wprowadzania danych zgodnie z zaleceniami MF.

(akta kontroli str. 1292-1293)

2.9. W ramach współpracy z innymi organami do zadań Działu Spraw Karnych Skarbowych (ICS) należały m.in.:

- udzielanie odpowiedzi na pytania Krajowego Centrum Informacji Kryminalnych (KCIK) w kwestiach wynikających z ustawy z dnia 6 lipca 2001 r. o przetwarzaniu informacji kryminalnych¹³⁸,
- współpraca z organami ścigania, prokuraturą i sądami polegająca przykładowo na: przekazywaniu zawiadomień o popełnieniu czynów zabronionych do właściwych organów, udzielaniu odpowiedzi na zapytania prokuratury czy sądów, przekazywanie rozstrzygnięć sądowych do właściwych organów celem wykonania (art. 15 § 2 kpk).

(akta kontroli str. 2312-2323)

Jednocześnie Z-ca Dyrektora IAS poinformował, iż obowiązywały następujące porozumienia zawarte z organami ścigania:

- w dniu 23 października 2017 r. pomiędzy Dyrektorem Izby Administracji Skarbowej w Krakowie, Komendantem Wojewódzkim Policji w Krakowie, Komendantem Karpackiego Oddziału Straży Granicznej i Małopolskim Inspektorem Transportu Drogowego w Nowym Sączu w sprawie współpracy przy wykonywaniu kontroli towarów e,
- w dniu 8 lutego 2018 r. pomiędzy Dyrektorem Izby Administracji Skarbowej w Krakowie i Komendantem Wojewódzkim Policji w Krakowie w sprawie współdziałania Izby Administracji Skarbowej w Krakowie Komendy Wojewódzkiej Policji w Krakowie,
- w dniu 18 kwietnia 2018 r. pomiędzy Dyrektorem Izby Administracji Skarbowej w Krakowie i Komendantem Karpackiego Oddziału Straży Granicznej w Nowym Sączu w sprawie współdziałania Izby i Karpackiego Oddziału Straży Granicznej w Nowym Sączu,
- w dniu 27 lipca 2018 r. pomiędzy Dyrektorem Izby Administracji Skarbowej w Krakowie i Dyrektorem Delegatury Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego w Katowicach w sprawie współdziałania Izby i Agencji Bezpieczeństwa Wewnętrznego Delegatura w Katowicach, jednak współdziałanie określone niniejszymi porozumieniami realizuje Naczelnik Małopolskiego Urzędu Celno-Skarbowego w Krakowie.

(akta kontroli str. 2312-2323)

2.10. W okresie 2022-2024 (do września) do IAS wpłynęło dziewięć skarg. Jedna z nich dotyczyła postępowania przygotowawczego. Pozostałe osiem skarg dot. spraw, które nie weszły w tryb postępowania przygotowawczego (skargi na działania pracowników

¹³⁸ Dz. U. z 2024 r. poz. 376, ze zm.

z Urzędów Skarbowych w związku z prowadzonym w terenie postępowaniem mandatowym).

Skarga z 28 lutego 2024 r. złożona do Naczelnika US Kraków-Stare Miasto dotyczyła naruszenia procedury postępowania karnego. Ponieważ postępowanie prowadzone było pod nadzorem Prokuratury Rejonowej Kraków Krowodrza, skarga została przekazana do tej prokuratury.

Pismem z 4 kwietnia 2024 r. Prokuratura poinformowała US Stare Miasto, iż wydane zostało postanowienia w przedmiocie zażalenia na czynności innego niż prokurator organu prowadzącego postępowanie przygotowawcze. W postanowieniu z 4 kwietnia 2024 r. Prokurator wskazał, iż nie uwzględniono zażalenia podejrzanego na czynność pracownika US Kraków-Stare Miasto polegającą na zleceniu w dniu 9 lutego 2024 r. funkcjonariuszom Komendy Policji Miejskiej w Nowym Sączu przeprowadzenia wywiadu posesyjnego w miejscu zamieszkania, celem doręczenia skarżącemu wezwania do stawienia w US w charakterze podejrzanego. Dokonane przez pracownika US czynności względem podejrzanego, zdaniem Prokuratury, były zasadne. Zażalenie skarżącego nie zasługiwało na uwzględnienie. Zakwestionowana przez niego czynność została zlecona i przeprowadzona w oparciu oraz zgodnie z obowiązującymi w tej materii przepisami procedury karnej.

Pismem z dnia 16 maja 2024 r. skierowanym do Naczelnika US Kraków-Stare Miasto w trybie nadzoru Dyrektor IAS zwrócił uwagę, iż przekazane przez US Kraków-Stare Miasto akta sprawy nie zawierają informacji o powiadomieniu skarżącego o przekazaniu skargi do innego organu, tj. Dyrektora IAS, jak i Prokuratury. Ponieważ skarga została wniesiona do organu, który nie był właściwy do jej rozpatrzenia, organ ten obowiązany był w terminie nie późniejszym niż siedem dni przekazać skargę właściwemu organowi, zawiadamiając o tym skarżącego lub wskazać mu właściwy organ.

(akta kontroli str. 589-609, 2251-2252, 2163-2176)

2.11. Z planów kontroli oraz sprawozdań z ich realizacji za okres objęty kontrolą wynikało, iż Dział Kontroli Wewnętrznej Izby przeprowadził wszystkie zaplanowane kontrole dot. zagadnień prowadzenia postępowań przygotowawczych w sprawach o wykroczenia i przestępstwa skarbowe oraz jedną kontrolę pozaplanową w 2022 r. Odstąpiono¹³⁹ od realizacji kontroli „Prawidłowość i terminowość prowadzenia postępowań karnych i karnych skarbowych” w Urzędzie Skarbowym Kraków-Stare Miasto w związku z rozpoczętą kontrolą NIK.

(akta kontroli str. 536-588)

W okresie objętym kontrolą Dział Kontroli Wewnętrznej IAS przeprowadzili łącznie siedem kontroli, w tym: w US Kraków – Krowodrza i US w Wieliczce w zakresie „Egzekucji mandatów karnych”, w MUS w zakresie „Prawidłowości odstępowania od składanych zawiadomień/informacji do właściwej komórki ds. karnych skarbowych lub innych właściwych rzeczowo instytucji w przypadku złożenia korekty deklaracji przez podatnika po kontrolach podatkowych prowadzonych w MUS w Krakowie za 2020 r.”, w IAS i Małopolskim Urzędzie Celno-Skarbowym (MUCS) w zakresie „Zasadności i poprawności procesu zlecania biegłym w toku postępowań przygotowawczych badań automatów do gier, weryfikacji, zatwierdzania i wypłaty należności z tego tytułu oraz ponoszenia wydatków na magazynowanie automatów do gier”, w MUCS w zakresie „Terminowości i poprawności wprowadzania danych do ESKS, kontroli stanu spraw w obszarze dochodzeniowo-śledczym”, w MUSC w zakresie „Dokonywania zabezpieczeń w toku czynności dochodzeniowo-śledczych za okres 2022 r. oraz niezbędny do przeprowadzenia kontroli”. Podczas wszystkich ww. kontroli stwierdzono uchybienia i nieprawidłowości, w związku z czym sformułowano zalecenia pokontrolne. Wszystkie jednostki kontrolowane w odpowiedzi na zalecenia pokontrolne poinformowały o działaniach podjętych w celu realizacji tych zaleceń.

(akta kontroli str. 536-588, 2163-2176)

¹³⁹ Korekta planu kontroli na 2024 r.

Ponadto, jak wyjaśnił Z-ca Dyrektora IAS, pracownicy komórki kontroli wewnętrznej IAS w Krakowie prowadzili (w toku kontroli NIK) kontrolę w Urzędzie Skarbowym Kraków-Krowodrza w temacie: „Prawidłowość realizacji zadań z zakresu spraw karnych skarbowych w urzędach niewyznaczonych”. W zakresie tej kontroli IAS nie dysponował jeszcze dokumentacją.

(akta kontroli str. 2272-2292)

Wieloosobowe Stanowisko Audytu Wewnętrznego Izby, w okresie objętym kontrolą, nie planowało i nie przeprowadzało zadań audytowych z zakresu prowadzenia postępowań przygotowawczych i występowaniem w postępowaniach przed sądem w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe określone w KKS.

(akta kontroli str. 499-535)

2.12. Problemem istniejącym zarówno przed centralizacją, jak i po była duża ilość spraw z art. 97 pkt 4 ustawy o rachunkowości, co zostało opisane w pkt. 1.3. wystąpienia.

2.13. W latach 2021–2024 (I połowa) wydano następujące wytyczne/zalecenia określające zasady prowadzenia spraw karnych skarbowych w zakresie:

- postanowień o umorzeniu dochodzenia i łączenia spraw wszczętych jako wykroczenia, a kontynuowanych jako przestępstwa skarbowe (pismo z 5 stycznia 2021 r. przekazane wraz *Metodyką wykonywania czynności dochodzeniowo-śledczych przez Krajową Izbę Administracji Skarbowej* przesłana przez Departament Zwalczania Przystępczości Ekonomicznej MF),
- wskazania właściwego trybu postępowania w sprawach przekazywania wniosków celem wszczęcia postępowania w przypadku ujawnienia w trakcie kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego nieprawidłowości polegających na wystawieniu lub posługiwaniu się pustymi fakturami (pismo z 11 stycznia 2021 r.),
- stosowania art. 16a kks w sprawach dotyczących czynów, do których zastosowano konstrukcje tzw. kumulatywnego zbiegu przepisów ustawy przewidziane w art. 7 § 1 kks np. z art. 62 § 2 kks i art. 56 § 1 kks, w związku z art. 7 § 1 kks (pismo z 11 sierpnia 2021 r.),
- stosowania art. 16a § 1 kks wskazanie, iż w przypadkach kontroli celno-skarbowej ulegało zawieszeniu prawo do skorygowania deklaracji podatkowej oraz brak było możliwości skutecznego złożenia „pierwotnej” deklaracji podatkowej (pismo z 31 maja 2022 r.),
- sporządzania wniosków o przedłużenie dochodzenia (pismo z 21 czerwca 2022 r.),
- poprawionego wzoru druku A.11 postanowienie o podjęciu zawieszono dochodzenia pod nadzorem Dyrektora IAS (pismo z 25 listopada 2022 r.),
- skutków nowelizacji art. 313 kpk (pismo z 19 marca 2024 r., nawiązujące do pisma Departamentu Zwalczania Przystępczości Ekonomicznej MF z 13 lutego 2024 r., w którym zalecono m.in., aby finansowe organy postępowania przygotowawczego po wydaniu w prowadzonych dochodzeniach postanowień o przedstawieniu zarzutów niezwłocznie podejmowały wszelkie możliwe działania zmierzające do ogłoszenia osobom, wobec których wydano te postanowienia, ich treści i przesłuchania tych osób w charakterze podejrzanego),
- informacji o dostrzeżonych praktykach wymagających korekt w realizacji zadań w ramach postępowań w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe oraz przestępstwa i wykroczenia (pismo z 7 maja 2024 r., gdzie zwrócono uwagę, że zgodnie z art. 153a zdanie drugie kks zażalenie na postanowienie o odmowie wszczęcia dochodzenia, o jego zawieszeniu oraz o jego umorzeniu, gdy nie podlegało ono nadzorowi prokuratora, wnosi się do organu, który zatwierdził zaskarżone orzeczenie).

(akta kontroli str. 969-1070, 2225-2250)

W kwestii wytycznych i zaleceń dotyczących zasady prowadzenia spraw karnych skarbowych Z-ca Dyrektora IAS wyjaśnił, że wiele ważnych z punktu widzenia praktyki prowadzonych postępowań przygotowawczych zostało wydanych w latach 2018–2019. Zwracano wówczas uwagę m.in. na cele postępowania karnego określone w art. 2 § 1

pkt 1 i 2 kpk, a przede wszystkim, aby sprawca przestępstwa został wykryty i pociągnięty do odpowiedzialności karnej, osoba niewinna nie poniosła tej odpowiedzialności, a rozstrzygnięcie sprawy nastąpiło w rozsądnym terminie. Zwracano też uwagę na cele postępowania w sprawach karnych skarbowych określone w art. 114 § 1 kks w zakresie wyrównania uszczerbku finansowego Skarbu Państwa, jednostki samorządu terytorialnego lub innego uprawnionego podmiotu, spowodowanego czynem zabronionym określonym w Kodeksie karnym skarbowym. Wskazywano również praktyki mające na celu zapobieganie przedawnieniu czynów zabronionych (pisma z 27 marca 2018 r. i z 10 stycznia 2019 r.). W 2018 r. Dział Spraw Karnych Skarbowych opracował ponadto wzory formularzy, które mogą być stosowane w postępowaniach przygotowawczych w sprawach karnych i karnych skarbowych, przesłane do podległych urzędów za pismem z 9 października 2018 r. Wraz z wprowadzeniem wzorów przeprowadzono szkolenie, w trakcie którego wyjaśniono zasady korzystania z przedmiotowych wzorów. W 2022 r. przeprowadzono cykl szkoleń na temat *Metodyki wykonywania czynności dochodzeniowo-śledczych*. Kolejne szkolenie z przedmiotowej tematyki przeprowadzono we wrześniu 2023 r. oraz w dniach 22 i 25 marca 2024 r. Wytyczne i uwagi do prowadzenia spraw były również zawierane w pismach załączanych do akt zwracanych po wykonaniu czynności związanych z wniesionymi środkami zaskarżenia. Ponadto Z-ca Dyrektora IAS wyjaśnił, że w zakresie sporządzania i przekazywania zawiadomień dotyczących uzasadnionego podejrzenia o popełnieniu przestępstwa skarbowego lub wykroczenia skarbowego Dyrektor IAS, chcąc zapewnić, aby odbywało się to w sposób prawidłowy, współuczestniczył, wraz z przedstawicielami urzędów skarbowych, w tworzeniu projektów Instrukcji sporządzania i przekazywania wniosków o wszczęcie postępowania przygotowawczego do Naczelnika Urzędu Skarbowego Kraków-Stare Miasto w sprawach o przestępstwa skarbowe i wykroczenia skarbowe oraz w sprawach o przestępstwa określone w ustawie z rachunkowości.

(akta kontroli str. 969-1070, 2272-2292)

Stwierdzone
nieprawidłowości

W działalności kontrolowanej jednostki w przedstawionym wyżej zakresie stwierdzono następujące nieprawidłowości:

1. Wydawanie przez Dyrektora IAS upoważnień innym pracownikom Izby (Zastępcy Dyrektora ds. Kontroli Cła i Audytu, Kierownikowi Działu Spraw Karnych Skarbowych oraz osobie zastępującej Kierownika Działu Spraw Karnych Skarbowych) do podpisywania w jego imieniu postanowień o przedłużeniu postępowań przygotowawczych w sprawach o wykroczenia skarbowe i o przestępstwa skarbowe oraz do zatwierdzania postanowień o zawieszeniu, o umorzeniu postępowania lub o odmowie wszczęcia postępowania wydanych przez naczelników podległych urzędów skarbowych.

(akta kontroli str. 1197-1223)

Przed wejściem w życie art. 11 a ustawy o KAS, tj. do 7 lipca 2022 r., nie było w przepisach uregulowania zezwalającego Dyrektorowi IAS na udzielanie upoważnień innym pracownikom Izby do wykonywania czynności w sprawach karnych skarbowych.

Odnosnie do upoważniania przez Dyrektora IAS innych pracowników Izby do zatwierdzania wydanych przez organy finansowe postanowień o umorzeniu, o zawieszeniu lub o odmowie wszczęcia postępowania oraz podpisywania postanowień o przedłużeniu postępowania, skoro do dnia wejścia w życie art. 11a ustawy o KAS czynności te były wyłącznym uprawnieniem Dyrektora IAS, Z-ca Dyrektora IAS wyjaśnił, że zarówno Zastępca Dyrektora IAS w Krakowie ds. Kontroli Cła i Audytu, jak i Kierownik Działu ICS działali w ramach swoich upoważnień i prerogatyw udzielonych im przez Ministra Finansów, Funduszy i Polityki Regionalnej w zatwierdzonym przez niego Regulaminie Organizacyjnym Izby Administracji Skarbowej w Krakowie. Upoważnienie dla osoby zastępującej

Kierownika Działu Spraw Karnych Skarbowych wynikało z zakresu jej uprawnień i obowiązków.

(akta kontroli str. 2312-2323)

2. W 21 z 115 zbadanych spraw¹⁴⁰ stwierdzono brak wystarczającego nadzoru nad prowadzonymi postępowaniami przygotowawczymi w sprawach o wykroczenia i przestępstwa skarbowe w zakresie zapewnienia ciągłości prowadzonych postępowań i podejmowania zawieszonych postępowań niezwłocznie po ustaniu przyczyny, ze względu na którą postępowanie zostało zawieszone, jak również niezawieszania postępowań, w których istniały przesłanki do ich zawieszenia. W 17 sprawach¹⁴¹ stwierdzono, iż organ finansowy wystąpił z wnioskiem o przedłużenie dochodzenia po terminie wskazanym na zakończenie postępowania (wnioski w tych sprawach sporządzono od 1 do 364 dni po upływie terminu wskazanego na zakończenie postępowania). Ponadto stwierdzono, iż organ finansowy łącznie w 31 sprawach wystąpił z wnioskiem o przedłużenie dochodzenia nie dochowując pięciodniowego terminu wskazanego w § 200 ust. 2 *Metodyki wykonywania czynności dochodzeniowo – śledczych przez Krajową Administrację Skarbową*. Dodatkowo w przypadku jednej sprawy¹⁴² w okresie braku przedłużenia przeprowadzono czynność dowodową – przesłuchanie podejrzanego. W dwóch¹⁴³ przypadkach organ finansowy podjął zawieszona postępowania po ponad roku w stosunku do ustalenia przyczyny zawieszenia postępowania – oczekiwanie na wydanie decyzji podatkowej (w pierwszej sprawie – 10 maja 2023 r. wydano decyzje podatkową, 23 września 2024 r. podjęto zawieszona postępowanie, w drugiej sprawie – 28 kwietnia 2023 r. została wydana decyzja podatkowa, 4 maja 2023 r. – decyzja dot. odsetek za zwłokę od nieuregulowanych zaliczek na podatek, 6 sierpnia 2024 r. podjęto zawieszona postępowanie). W dwóch¹⁴⁴ sprawach prowadzonych odpowiednio przez okres 36 oraz 41 miesięcy postępowania zostały wszczęte 16 października 2020 r. oraz 12 czerwca 2019 r. i nie zostały zawieszona do czasu uzyskania ostatecznych rozstrzygnięć w zakresie decyzji podatkowych (w przypadku pierwszej ze spraw - 8 lutego 2023 r., a w przypadku drugiej – 28 grudnia 2022 r.), niezbędnych dla dalszego prowadzenia dochodzenia, wydając w tym okresie odpowiednio osiem¹⁴⁵ oraz 11¹⁴⁶ postanowień o przedłużeniu okresu trwania dochodzenia, co w świetle materiału dowodowego oraz sposobu postępowania w przypadku innych zbadanych spraw¹⁴⁷ świadczy o niejednolitości stosowanych zasad w tym zakresie.

(akta kontroli, str. 1155-1196, 1316-1339, 2328-2333)

W kwestii podejmowanych przez Dyrektora IAS działań w ramach sprawowanego nadzoru nad postępowaniami przygotowawczymi, w przypadku nieterminowym występowania przez organy finansowe z wnioskami o przedłużenie okresu dochodzenia oraz w jednym przypadku przeprowadzenie (mimo braku przedłużenia

¹⁴⁰ 25 spraw dotyczących wydanych przez Dyrektora IAS postanowień o przedłużeniu postępowania/odmowie przedłużenia, 40 spraw dotyczących zatwierdzenia/odmowy zatwierdzenia wydanych przez organ finansowy postanowień o zawieszeniu/o umorzeniu/o odmowie wszczęcia postępowania oraz 50 spraw prowadzonych przez pięciu oskarżycieli skarbowych.

¹⁴¹ RKS 32/2021, RKS 35/2021, RKS 26/2022, RKS 14/2021, RKS 23/2020, RKS 11/2020, RKS 51/2020, RKS 2/2021, RKS 8/2021, RKS 100/2020, RKS 462/2023, RKS 103/2023, RKS 18/2019, RKS 8/2021, RKS 42/2021, RKS 3/2019, RKS 46/2021.

¹⁴² RKS 35/2021.

¹⁴³ RKS 9/2022, RKS 22/2022.

¹⁴⁴ Tj. RKS 23/2020 i RKS 6/2019.

¹⁴⁵ Tj. 5 maja 2021 r., 30 lipca 2021 r., 18 października 2021 r., 21 lutego 2022 r., 17 maja 2022 r., 22 lipca 2022 r., 10 listopada 2022 r. i 30 stycznia 2023 r.

¹⁴⁶ Tj. 1 lutego 2021 r., 27 kwietnia 2021 r., 12 lipca 2021 r., 20 października 2021 r., 10 stycznia 2022 r., 20 kwietnia 2022 r., 11 lipca 2022 r., 10 listopada 2022 r., 20 stycznia 2023 r., 18 kwietnia 2023 r. i 11 lipca 2023 r.

¹⁴⁷ Np. RKS 33/2017, RKS 217/2017, RKS 8/2019, RKS 10/2017.

dochodzenia) czynności dowodowej, tj. przesłuchania podejrzanego Z-ca Dyrektora IAS wyjaśnił, że Dyrektor Izby, działając w ramach nadzoru, w sposób stały i sukcesywny podkreślał konieczność terminowego i rzetelnego prowadzenia postępowań przygotowawczych zmierzających do wykrycia i ustalenia sprawcy czynu zabronionego, celem przeprowadzenia z jego udziałem koniecznych czynności procesowych oraz ukarania. Podczas narad i spotkań roboczych z kierownictwem podległych urzędów województwa małopolskiego Dyrektor Izby sukcesywnie zwracał uwagę na dyspozycję zawartą w § 200 ust. 2 *Metodyki wykonywania czynności dochodzeniowo-śledczych przez Krajową Administrację Skarbową* w zakresie konieczności przestrzegania wskazanego tam 5-dniowego terminu na składanie wniosków o przedłużenie dochodzenia przed jego zakończeniem. Ponadto w roku 2022 przeprowadzono cykl szkoleń na temat *Metodyki wykonywania czynności dochodzeniowo-śledczych*, który został zakończony w dniu 15 grudnia 2022 r. Kolejne szkolenie z przedmiotowej tematyki przeprowadzono we wrześniu 2023 r., a kolejne w dniach 22 i 25 marca 2024 r.

Niezależnie od powyższego Dyrektor Izby w pismach i wytycznych kierowanych do naczelnika danego urzędu, w sytuacjach ustalenia, że akta danej sprawy wpłynęły z wnioskiem o przedłużenie dochodzenia po upływie przedmiotowego 5-dniowego terminu, każdorazowo zwracał uwagę na jego uchybienie. Celem powyższego było dążenie do wyeliminowania stwierdzonych nieprawidłowości w przyszłości.

Jednocześnie Z-ca Dyrektora IAS wyjaśnił, iż terminy wskazane w art. 153 kks mają charakter instrukcyjny. Nie są one bezwzględnie wiążące, co oznacza, że ich przekroczenie nie prowadzi do sankcji procesowych, takich jak unieważnienie postępowania. Przekroczenie terminów określonych w art. 153 kks nie prowadzi do zakończenia postępowania ani nie wpływa bezpośrednio na ocenę legalności zgromadzonych dowodów. Powyższe potwierdza orzecznictwo jak i doktryna (zob.: J. Błachut [w:] J. Błachut, G. Keler, A. Soja, *Kodeks karny skarbowy. Komentarz*, WKP 2024, LEX, komentarz do art. 153 k.k.s., teza 11; J. Skorupka, *Komentarz do wybranych przepisów Kodeksu karnego skarbowego*, LEX/el. 2020, komentarz do art. 153 k.k.s., teza 10; wyrok Sądu Okręgowego w Elblągu z dnia 19 czerwca 2020r., sygn. VI Ka 30/20, LEX nr 3039812). Zatem przeprowadzoną czynność przesłuchania świadka w sprawie RKS 35/2021 należy uznać za skuteczną.

(akta kontroli str. 1672-1724, 1725-1816, 1917-1958, 1964-2117, 2312-2323)

W kwestii późnego podjęcia zawieszonych postępowań, pomimo ustania przyczyny ich zawieszenia Z-ca Dyrektora IAS wyjaśnił, że w § 202 ust. 8, § 203 ust. 2 *Metodyki wykonywania czynności dochodzeniowo - śledczych przez Krajową Administrację Skarbową*, wskazano obowiązki organu finansowego w związku z zawieszonymi postępowaniami. Ponadto w ramach sprawowanego nadzoru nad dochodzeniem RKS 9/2022, Dyrektor IAS, dodatkowo w piśmie z dnia 5 grudnia 2022r. wraz z którym przesłano zatwierdzone postanowienie o zawieszeniu dochodzenia, zalecił, aby finansowy organ postępowania przygotowawczego, w okresie zawieszenia monitorował przebieg postępowania podatkowego i w momencie wydania decyzji ostatecznej, podjął dochodzenie. W wyjaśnieniach Zastępcy Dyrektora podał, iż: *Dyrektor IAS w Krakowie podjął wszelkie możliwe działania, zmierzające do niezwłocznego podjęcia z zawieszenia dochodzenia RKS 9/2022, po ustaniu przyczyny jego zawieszenia oraz Dyrektor IAS w Krakowie podjął wszelkie możliwe działania, zmierzające do niezwłocznego podjęcia z zawieszenia dochodzenia RKS 22/2022, po ustaniu przyczyny jego zawieszenia.*

(akta kontroli str. 2312-2323)

Zastępca Dyrektora w odniesieniu do spraw, których nie zawieszono postępowania wyjaśnił m.in., że finansowy organ postępowania przygotowawczego w toku dochodzenia RKS 23/2020 uznał, że w celu wszechstronnego wyjaśnienia wszystkich okoliczności sprawy, niezbędne jest uzyskanie prawomocnych decyzji podatkowych.

Dopiero wówczas, materiał dowodowy byłby kompletny, co pozwoliłoby na zakończenie dochodzenia. Biorąc to pod uwagę, w sytuacji, gdy postępowanie podatkowe, zmierzające do wydania, a następnie do uprawomocnienia się decyzji trwało określony czas, uzasadnione było przedłużanie okresu trwania dochodzenia. Jednocześnie w ocenie finansowego organu postępowania przygotowawczego, w sprawie tej, nie wystąpiły przesłanki uzasadniające zawieszenie dochodzenia. Z kolei w przypadku drugiej sprawy, Zastępca Dyrektora wyjaśnił, że w trakcie wszczętego wielowątkowego dochodzenia RKS 6/2019 finansowy organ postępowania przygotowawczego sporządził postanowienie o zawieszeniu dochodzenia, które przesłał do zatwierdzenia. Dyrektor IAS w Krakowie, po przeprowadzeniu szczegółowej analizy materiału dowodowego zgromadzonego w aktach sprawy uznał decyzję o zawieszeniu dochodzenia za przedwczesną i polecił uzupełnienie postępowania we wskazanym zakresie. W celu wykonania wskazanych czynności, okres dochodzenia został przedłużony. W tej sytuacji, finansowy organ postępowania przygotowawczego w dalszym toku dochodzenia gromadził wskazany materiał dowodowy, przy czym uwzględniając specyfikę tej sprawy, jego zgromadzenie wymagało dłuższego okresu czasu. Finansowy organ postępowania przygotowawczego prowadząc nadal dochodzenie, nie podjął po raz kolejny decyzji o jego zawieszeniu. Ostatecznie finansowy organ postępowania przygotowawczego, po wydaniu w dniu 21 czerwca 2023 r. postanowienia o wyłączeniu materiałów do odrębnego postępowania, uznał, iż zgromadzony w sprawie, obszerny materiał dowodowy, daje podstawy do zakończenia dochodzenia, poprzez sporządzenie w dniu 29 czerwca 2023 r. postanowienia o umorzeniu dochodzenia.

(akta kontroli str. 1893-1916)

NIK zwraca uwagę, że złożone wyjaśnienia nie dają podstaw do uznania, że nadzór Dyrektora IAS nad postępowaniami przygotowawczymi w sprawach o wykroczenia i przestępstwa skarbowe realizowany był w wystarczającym stopniu, zarówno w zakresie egzekwowania trybu postępowania przedstawionego w *Metodyce wykonywania czynności dochodzeniowo-śledczych przez Krajową Administrację Skarbową*, jak i pozostałych wytycznych i zaleceń kierowanych przez Dyrektora Izby do organów finansowych prowadzących postępowania.

3. Niewystarczający monitoring prowadzony przez Dyrektora IAS nad podległymi urzędami skarbowym w zakresie spraw niewszczętych i zagrożonych przedawnieniem.

W 17 z 441 spraw prowadzonych i zakończonych przez pięciu oskarżycieli¹⁴⁸ skarbowych stwierdzono, iż w wyniku nieprawidłowych działań organu finansowego doszło do przedawnienia karalności czynu, w skutek czego odstąpiono od wszczęcia postępowania karnego skarbowego na podstawie art. 17 § 1 pkt 6 kpk¹⁴⁹.

(akta kontroli str. 1302-1313)

W kwestii nadzoru Dyrektora IAS nad działalnością urzędów skarbowych w zakresie prowadzenia postępowań w sprawach karnych skarbowych i zapobieganiu przedawnieniu karalności czynów Z-ca Dyrektora IAS wyjaśnił, że w ramach sprawowanego nadzoru, za pośrednictwem Działu ICS, w latach 2022–2024 (I połowa), obejmował nadzorem dochodzenia wszczęte oraz sprawy, które były do niego przekazywane wraz z postanowieniem o odmowie wszczęcia dochodzenia. Sprawy zarejestrowane pod sygn. RMW (rejestr materiałów własnych), co do których nie było podstaw do sporządzania postanowień o odmowie wszczęcia dochodzenia, do końca 2022r. podlegały nadzorowi właściwych naczelników urzędów skarbowych,

¹⁴⁸ W tym: 4 sprawy z ze szczegółowego badania 50 spraw: RMW 16/2022, RMW 51/2022, RKS 392/2023, 13999/2023

¹⁴⁹ RMW: 142/2022, 144/2022, 191/2022, 204/2022, 209/2022, 266/2022, 271/2022, 275/2022, 281/2022, 13999/2023, 14000/2023, 4664/2024, 4665/2024, 5435/2024, RMW 16/2022, RMW 51/2022, RKS 392/2023.

a od 1 stycznia 2023r. podlegają 3 stopniowemu nadzorowi właściwego kierownika działu, trzeciego zastępcy Naczelnika US Kraków-Stare Miasto oraz Naczelnika US Kraków-Stare Miasto. Sprawy o ww. numerach RMW nie podlegają nadzorowi Dyrektora IAS, a zatem ocena ich terminowości oraz zasadności odstąpienia od wszczęcia postępowania karnego skarbowego z uwagi na przedawnienie karalności czynów objętych zawiadomieniami, w sytuacji gdy finansowy organ postępowania przygotowawczego podjął decyzję o odstąpieniu od ww. wszczęcia postępowania karnego we własnym zakresie, pozostaje w kompetencji organu I instancji.

Do zakresu zadań Działu ICS w IAS w Krakowie, nie należało i nie należy bieżące monitorowanie spraw RMW przydzielanych poszczególnym oskarżycielom skarbowym. Jednocześnie w przypadku prowadzenia przez finansowy organ postępowania przygotowawczego, postępowania sprawdzającego, o którym mowa art. 307 kpk zgodnie z § 230 ust. 2 *Metodyki* finansowy organ postępowania przygotowawczego nie jest zobowiązany do zawiadamiania dyrektora izby administracji skarbowej o prowadzeniu postępowania sprawdzającego. Nadzór dyrektora izby administracji skarbowej nad tym postępowaniem ma więc zasadniczo charakter następczy i polega na weryfikacji (zatwierdzeniu bądź odmowie zatwierdzenia) wydanego przez naczelnika urzędu skarbowego postanowienia o odmowie wszczęcia dochodzenia (zgodnie z art. 153a kks). Zawiadomienia o popełnieniu czynu zabronionego, które wpływają do finansowych organów postępowania przygotowawczego podległych Dyrektorowi IAS (Naczelnik MUCS, Naczelnik US Kraków-Stare Miasto) z urzędów niewyznaczonych stanowią materiały wewnętrzne i nie stosuje się do nich wymogów przewidzianych w art. 307 kpk dotyczących postępowania sprawdzającego. Należy podkreślić, że realizacja zadania, dotyczącego przekazywania zawiadomień o popełnieniu czynu zabronionego przez właściwe komórki urzędów skarbowych niezwłocznie po ich ujawnieniu jest poza zakresem nadzoru działu ICS i w praktyce z poziomu IAS sprowadza się do wydawania wytycznych lub instruowania osób nadzorujących pracę komórek kontroli podatkowej lub postępowań podatkowych. Zawiadomienie o popełnieniu czynu zabronionego można złożyć, gdy jest uzasadnione podejrzenie, że doszło do przestępstwa i istnieją konkretne okoliczności/dowody, które wskazują na możliwość popełnienia przestępstwa. W przypadku wystąpienia okoliczności uzasadniających złożenie zawiadomienia o popełnieniu czynu zabronionego na etapie np. kontroli podatkowej lub postępowania podatkowego mówimy o odpowiedzialności pracowników komórek organizacyjnych, nad którymi dział ICS nie sprawuje nadzoru, tym samym w powyższym zakresie odpowiedzialność za prawidłowy proces składania zawiadomień o popełnieniu czynu zabronionego oraz nadzór ww. zakresie spoczywa na Naczelnikach Urzędów Skarbowych. Z-ca Dyrektora IAS przyznał jednak, że działania organu finansowego w sprawach RMW 16/2022, RMW 51/2022, RKS 392/2023, 13999/2023 było nieprawidłowe.

(akta kontroli str. 1672-1724)

Jednocześnie Z-ca Dyrektora wyjaśnił, iż Dyrektor Izby w dążeniu do zminimalizowania liczby spraw, których następuje przedawnienie karalności czynu zabronionego zintensyfikuje czynności nadzorcze w tym obszarze. Powyższe realizowane będzie m.in. poprzez zobowiązanie Naczelnika urzędu wyznaczonego do cyklicznych, kwartalnych kontroli funkcjonalnych w obszarze materiałów spraw/zawiadomień rejestrowanych w Rejestrze Materiałów Własnych w systemie ESKS wraz z obowiązkiem powiadamiania o ich wynikach Dyrektora Izby. Niezależnie od powyższego przedmiotowe sprawy zarejestrowane w systemie ESKS w rejestrze RMW zostaną również objęte systematycznym, stałym nadzorem z poziomu Izby.

(akta kontroli str. 1817-1888)

NIK zwraca uwagę, że niezależnie od złożonych przez Z-cę Dyrektora wyjaśnień, zgodnie z § 2 ust. 1 pkt. 3 statutu Izby Administracji Skarbowej, do zadań wszystkich komórek organizacyjnych izby należy sprawowanie merytorycznego nadzoru nad

działalnością podległych urzędów i prawidłowością postępowań prowadzonych przez naczelników urzędów skarbowych.

OCENA CZĄSTKOWA

Dyrektor IAS sprawował nadzór nad prowadzonymi przez podległe organy finansowe postępowaniami przygotowawczymi w sprawach o wykroczenia i przestępstwa skarbowe. Nadzór ten realizowany był poprzez przekazywanie centralnych zaleceń, wytycznych w zakresie sposobu prowadzenia spraw oraz na analizę dokumentacji spraw przekazywanych do Dyrektora wraz z wnioskami o przedłużenie dochodzenia oraz wraz z przekazanymi do zatwierdzenia przez Dyrektora postanowieniami o umorzeniu/ o zawieszenie/ o odmowie wszczęcia postępowania wydanymi przez organy finansowe. Nadzór ten jednak był niewystarczający, gdyż jak wykazała analiza zbadanych 115 spraw dot. zarówno wydanych przez Dyrektora IAS postanowień o przedłużeniu dochodzenia oraz zatwierdzonych przez Dyrektora IAS postanowień o zawieszeniu/ o umorzeniu/ o odmowie wszczęcia postępowania lub odmów zatwierdzenia postanowień, w 17 sprawach nie zachowano ciągłości postępowań, w dwóch przypadkach wystąpiły opóźnienia w podjęciu zawieszono postępowania, mimo ustania przyczyny jego zawieszenia oraz stwierdzono dwa przypadki niezawieszenia postępowania, mimo istnienia przesłanek do jego zawieszenia. Za niewystarczający należy uznać również monitoring Dyrektora IAS nad działalnością podległych urzędów skarbowych w zakresie spraw niewszczętych i zagrożonych przedawnieniem. W przypadku 17 na 441 spraw w wyniku nieprawidłowych działań organu finansowego nastąpiło przedawnienie karalności czynów, w wyniku czego ww. organ odstąpił od wszczęcia postępowania karnego skarbowego na podstawie art. 17 § 1 pkt 6 kpk.

III. Uwagi i wnioski

Uwagi Najwyższa Izba Kontroli nie formułuje uwag.

Wnioski W związku ze stwierdzonymi nieprawidłowościami, Najwyższa Izba Kontroli, na podstawie art. 53 ust. 1 pkt 5 ustawy o NIK, przedstawia następujące wnioski:

1. Wzmocnienie nadzoru przez Dyrektora IAS nad postępowaniami przygotowawczymi, w szczególności celu zapobieganiu sytuacjom niezachowania ciągłości postępowań oraz podejmowania przez organy finansowe zawieszonych postępowań ze znacznym opóźnieniem w stosunku do ustania przyczyny, dla której postępowania zostały zawieszono oraz niezawieszono postępowań, mimo istnienia przesłanek do ich zawieszenia.
2. Rozważenie wprowadzenia rozwiązań służących monitorowaniu spraw zagrożonych przedawnieniem karalności czynów, w celu wyeliminowania spraw, w których odstąpiono od wszczęcia postępowania karnego skarbowego w związku z przedawnieniem karalności czynu.

IV. Pozostałe informacje i pouczenia

Wystąpienie pokontrolne zostało sporządzone w dwóch egzemplarzach; jeden dla kierownika jednostki kontrolowanej, drugi do akt kontroli.

Prawo zgłoszenia
zastrzeżeń

Zgodnie z art. 54 ustawy o NIK kierownikowi jednostki kontrolowanej przysługuje prawo zgłoszenia na piśmie umotywowanych zastrzeżeń do wystąpienia pokontrolnego, w terminie 21 dni od dnia jego przekazania. Zastrzeżenia zgłasza się do dyrektora Delegatury w Krakowie. Prawo zgłaszania zastrzeżeń, zgodnie z art. 61b ust. 2 ustawy o NIK, nie przysługuje do wystąpienia pokontrolnego zmienionego zgodnie z treścią uchwały w sprawie zastrzeżeń.

Obowiązek
poinformowania
NIK o sposobie
wykorzystania uwag
i wykonania wniosków

Zgodnie z art. 62 ustawy o NIK należy poinformować Najwyższą Izbę Kontroli, w terminie 21 od otrzymania wystąpienia pokontrolnego, o sposobie wykonania wniosków pokontrolnych oraz o podjętych działaniach lub przyczynach niepodjęcia tych działań.

W przypadku wniesienia zastrzeżeń do wystąpienia pokontrolnego, termin przedstawienia informacji liczy się od dnia otrzymania uchwały o oddaleniu zastrzeżeń w całości lub zmienionego wystąpienia pokontrolnego.

Kraków, 20 stycznia 2025 r.

Kontrolerzy

[Redacted signature]

Główny specjalista kontroli
państwowej

/podpis elektroniczny/

[Redacted signature]

Specjalista kontroli państwowej

/podpis elektroniczny/

DYREKTOR

Najwyższej Izby Kontroli
Delegatury w Krakowie

z up.

p.o. WICEDYREKTOR

[Redacted signature]

/podpis elektroniczny/